

**DÉBORA CARLA SANTOS DA SILVA**

**CONTROLE DOS CUSTOS DE UMA UNIDADE GESTORA MILITAR:  
ESTUDO DE CASO - APLICANDO A AUDITORIA OPERACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Departamento de  
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, da Universidade Federal do  
Paraná, como requisito para obtenção do  
título de Especialista - MBA em Auditoria  
Integral .

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA**

**2009**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, que fez com que o universo conspirasse ao meu favor, dando-me vida, saúde e inteligência.

Ao meu esposo Gonzaga e minha filha Priscila, pelo incentivo, apoio, compreensão e paciência, que sempre estiveram presente com um sorriso e muito carinhoso.

Meus sinceros agradecimentos ao orientador do trabalho Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe pela dedicação e apoio nas orientações, feitas com tanta segurança e critério.

## LISTA DE SIGLAS

**ABC** – Custeio Activity Based Costing

**ATUCPR** – Transação do SIAFI, significa “atualiza documento hábil contas a pagar”.

**AUDIBRA** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

**BACEN** – Banco Central do Brasil.

**CFC** – Conselho Federal de Contabilidade.

**CITEX** – Centro Integrado do Exército

**CPEx** – Centro de Pagamento do Exército.

**CPR** – Sistema do SIAFI que significa “contas a pagar”.

**CNAI** – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

**CRC** – Conselho Regional de Contabilidade.

**CVM** – Comissão de Valores Mobiliários.

**D AUD** – Diretoria e Auditoria.

**D CONT** – Diretoria de Contabilidade.

**DGO** - Diretoria de Gestão Orçamentária.

**DGP** – Departamento-Geral do Pessoal.

**IBRACON** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

**ICFEx** – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército.

**SEF** – Secretaria de Economia e Finanças.

**SERPRO** – Sistema de Serviço Federal de Processamento

**SIAFI** – Sistema Integrado da Administração Financeira.

**SIMATEX** – Sistema de Material do Exército

**SIAPE** – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos.

**SIAPPES** – Sistema Automático de Pagamento de Pessoal.

**SISCOFIS** – Sistema de Controle Físico.

**SISCUSTOS** – Sistema Gerencial de Custos.

**SRE** - Sistema de Retribuição no Exterior.

**UG** – Unidade Gestora.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b>	Comparativo da Auditoria Interna x Auditoria Externa.....	35
<b>Figura 2:</b>	Organograma do Comando da 5ª RM-5ªDE.....	48
<b>Figura 3:</b>	Integração de Sistemas.....	53
<b>Figura 4:</b>	Organograma do Controle Interno.....	55
<b>Figura 5:</b>	Planilha de Levantamento.....	62
<b>Figura 6:</b>	Tela do SISCUSTOS.....	63
<b>Figura 7:</b>	Inclusão de dados no Atucpr.....	64
<b>Figura 8:</b>	Inclusão de Centro de custos no Atucpr.....	64
<b>Figura 9:</b>	Relatório do Sistema <i>Flex Vision</i> .....	65

## RESUMO

SILVA, D. C. S. da. **Controle dos Custos de uma Unidade Gestora Militar: Estudo de Caso - Aplicando a Auditoria Operacional.** O controle de custos na unidade gestora como ferramenta adequada para apurar a aplicação dos recursos públicos, gera a necessidade da validação do controle interno por meio da auditoria operacional. Não pode priorizar apenas o controle do estrito dever legal, mas, sobretudo, pautar-se no que diz respeito ao uso correto da gestão dos recursos perseguindo atingir as metas e consecução dos objetivos traçados pela administração, especialmente no cumprimento de sua missão. A auditoria operacional tem como finalidade a emissão de parecer sobre a eficácia da unidade em cumprir seus objetivos, programas e metas, da eficiência, economicidade e legalidade na administração de seus recursos. Nesta perspectiva, propõe-se como objetivo desta pesquisa apresentar um relatório de auditoria operacional consubstancial, para demonstrar os resultados de forma transparente. Conclui-se que o sistema gerencial de custos utilizado no comando do exército é fundamental para o controle dos custos, porém a aplicação da auditoria operacional pela auditoria interna. Sendo a mesma parte integrante de todas as atividades da unidade, que detém as informações inerentes as operações, são de relevante importância, por se entender que a responsabilidade pelo sucesso de uma organização é devido em parte a excelência dos seus controle.

Palavras-chave: Recursos Públicos. Controle de Custos. Auditoria Operacional.

e-mail: dcarlas2004@yahoo.com.br

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>II</b>
<b>LISTA DE SIGLAS.....</b>	<b>III</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>IV</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>V</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>11</b>
2.1. PRINCIPAIS CONCEITOS DE CUSTOS.....	11
2.1.1 Histórico da Contabilidade de Custos.....	11
2.1.2 Conceitos Fundamentais.....	12
2.1.3 Classificação do Custo.....	13
2.1.4 Classificação das despesas.....	14
2.1.5 Tipos de Métodos de Custeio.....	14
2.1.6 Vantagens e Desvantagens dos Métodos de Custeio.....	16
2.2. RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	19
2.3. IMPORTÂNCIA DA ALOCAÇÃO DE CUSTOS.....	21
2.4. PROBLEMAS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E PRIVADO.....	23
2.4.1 Problemas de alocação de custos no setor Privado.....	23
2.4.2 Problemas de alocação de custos no setor Privado.....	25
2.5. PRINCIPAIS CONCEITOS DE AUDITORIA.....	27
2.5.1 Histórico da Auditoria.....	27
2.5.2 Conceitos de Auditoria.....	28
2.5.3 Principais Órgãos Normatizadores.....	30
2.6. CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA.....	32
2.6.1 Auditoria Externa.....	32
2.6.2 Auditoria Interna.....	33
2.7. TIPOS DE AUDITORIA.....	35
2.8. RELATÓRIOS DE AUDITORIA.....	37
2.8.1 Relatórios de Auditoria.....	37
2.8.2 Parecer de Auditoria.....	39
<b>3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>42</b>
3.1. QUANTO AO TIPO DE PESQUISA.....	42
3.2. QUANTO A ABORDAGEM , TÉCNICA E PROCEDIMENTO.....	42
3.2.1 Quanto a abordagem .....	42

3.2.2	Quanto à técnica.....	43
3.2.3	Quanto o procedimento.....	43
3.3.	LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES E ANÁLISE DOS DADOS.....	44
3.4.	DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL.....	44
4.	<b>PROPOSTA DE AUDITORIA OPERACIONAL APLICADO SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTOS - UNIDADE GESTORA MILITAR.....</b>	45
4.1.	UNIDADE GESTORA.....	45
4.1.1	Criação de Unidade Gestora.....	45
4.1.2	Unidade Gestora Militar.....	46
4.2.	CARACTERÍSTICAS DA UNIDADE GESTORA.....	46
4.3.	ESTRUTURA ADMINISTRATIVA.....	48
4.4.	SISTEMA GERENCIAL DE CUSTO UTILIZADO – INTERNO.....	49
4.5.	MAPEAMENTO DOS PRINCIPAIS CUSTOS DA ORGANIZAÇÃO – INTERNO.....	51
4.5.1	Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos.....	51
4.5.2	Relatórios do Sistema Gerencial de Custos.....	54
4.6.	APLICAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL NA VALIDAÇÃO DA CONFORMIDADE.....	54
4.6.1	Sistema de Controle Interno.....	54
4.6.2	Aplicação da Auditoria Operacional.....	56
4.7.	APLICAÇÃO DE TESTES NOS PONTOS MAPEADOS.....	61
4.7.1	Processo da coleta de informações.....	62
4.7.2	Técnicas e testes aplicados no processo.....	65
4.8.	CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS LEVANTADOS.....	66
5.	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	69
6.	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	72
7.	<b>ANEXOS.....</b>	74
7.1.	ANEXO I – SÍNTESE DA ENTREVISTA REALIZADA COM AGENTE DA ADMINISTRAÇÃO.....	75

## 1. INTRODUÇÃO

É de conhecimento de poucos que as unidades gestoras militares realizam seus orçamentos, disponibilizados pelo governo federal, com controle dos custos. No entanto, não ocorre a aplicação de auditoria operacional, no sistema de custos, para certificar sua conformidade. Realizar um estudo dos custos de unidades gestoras, verificando como validar, por meio da auditoria operacional, os conceitos aplicados na avaliação dos custos apurados, considerando o controle de custos – SISCUSTOS? A quantificação técnica contábil desse fato tem concorrido para que fique registrado o quanto realmente a unidade tem utilizado dos seus recursos orçamentários, certificar a conformidade da aplicação correta e a otimização dos recursos públicos, apoiado no sistema de controle de custos será o ponto de vista a defender.

As unidades gestoras militar faz parte da administração direta, vinculada ao Ministério da Defesa. Tendo em vista que a unidade em comento já possuem controle de custos sistematizados e integrados ao sistema de controle de custos com outros sistema corporativos, tais como SIAFI – apropria os custos dos serviços; SIMATEX – apropria o custo dos materiais de consumo e permanente; SIAPPES/SIPES – apropria o custo do pessoal militar e civil e SRE – apropria o custo com pessoal no exterior.

A pesquisa deverá contribuir para demonstrar maior transparência e validação pela auditoria operacional da aplicação dos recursos destinados pelo orçamento federal. Os investimentos em obras públicas envolvem elevado volume de recursos e são responsáveis pela geração direta e indireta de significativo número de empregos. As obras públicas financiadas, integral ou parcialmente, com recursos do orçamento geral da união constituem objeto da auditoria. São fiscalizados diversos tipos de obras, tais como, rodovias e portos.

A atuação da fiscalização propicia diversos benefícios ao processo da execução orçamentária: adoção de prontas providências pelo gestor público para sanear o problema e voltar a receber recursos; ausência de pedidos excessivos de prorrogação para apresentação de justificativas; conscientização por parte do gestor da necessidade do correto gerenciamento dos recursos.



Na administração pública a utilização do sistema de controle de custos iniciou com a Aeronáutica, a Marinha, o Exército e o Banco Central do Brasil, visando atender a Lei complementar 101, de 04 maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, esta lei estabelece que o administrador público deve empregar sistemas de apropriação e apuração de custos em busca de uma avaliação de resultados, mediante preceitos fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Constituição Federal.: Art 50. [...] § 3º - A administração pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Auditoria Operacional refere-se a uma das novas atribuições cometidas ao Controle Externo e Interno pela Constituição de 1988. Declara que o objetivo básico da fiscalização operacional é realizar estudos amplos, cujos resultados destinam-se a demonstrar à sociedade, aos setores competentes e, particularmente, ao Congresso Nacional, a qualidade do desempenho de instituições públicas e programas governamentais, assinalando os fatores restritivos e condicionantes que interferem na consecução da economicidade, da eficiência, e da eficácia - grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. É imprescindível à eficácia do controle que não aja como simples espectador do desenrolar de fatos consumados.

As unidades gestoras sabem quanto custa cada uma de suas atividades, identificam os insumos que contribuem para os resultados alcançados na execução das atividades de rotina, avaliam o montante de recursos consumidos em cada atividade, identificam quais as atividades agregam valor ao resultado final das ações a cargo dos órgãos gestores e buscam a eficiência - relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período de tempo, se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida, essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos.

A adoção do sistema de custo permite não só quantificar os custos dos processos empreendidos pelas unidades, quanto estabelecer padrões de desempenho adequados e compatíveis com as expectativas da sociedade. A

unidade ao identificar quanto se gasta no que se gasta e quem gasta, a que se refere o custo de cada atividade poderá melhorar os processos da instituição e modernizá-la

A colocação em prática deste projeto tem o objetivo geral de apresentar um relatório de auditoria consubstancial, para demonstrar os resultados de forma transparente. Objetiva: validar a conformidade dos resultados aplicados no orçamento público e registrados no sistema de custos; avaliar o montante de recursos orçamentários que foram consumidos e aplicados; e consolidar os dados gerados pelo sistema de controle de custos.

## 2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste tópico serão apresentadas informações sobre o contexto em que estão inseridos a Contabilidade de Custos, a Auditoria e a Unidade Gestora. Destacam-se a seguir para melhor situar o leitor os pontos a serem discutidos, relacionados os principais conceitos de custos, relevância da contabilidade de custos, importância da alocação de custos, problemas de alocação de custos no setor público e privado, principais conceitos de auditoria, classificação da auditoria, tipos da auditoria e relatórios de auditoria.

### 2.1. PRINCIPAIS CONCEITOS DE CUSTOS

Este assunto trará um histórico dos custos, mencionando os conceitos fundamentais, as classificações do custo contábil e das despesas, os principais tipos de métodos de custeio e suas vantagens e desvantagens.

#### 2.1.1 Histórico da Contabilidade de Custos

O surgimento da Contabilidade de Custos ocorreu no início do capitalismo, cujo marco inicial foi a Revolução Industrial, iniciada na Inglaterra, no final do século XVIII a meados do século XIX.

Com a Revolução Industrial encerrou a transição entre o feudalismo e o capitalismo, substituindo as ferramentas pelas máquinas, a energia humana pela elétrica motriz e o modo de produção doméstica pelo sistema fabril. Cresce a concorrência, a indústria de bens de produção se desenvolve, a locomotiva é inventada e as ferrovias se expandem, surgem novas formas de energia.

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma empresa, constituindo-se em uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços sob seu encargo. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração e para a tomada de decisões LEONE (1997, P.19), nasceu da contabilidade financeira quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilista.

Porém, a contabilidade de custos acabou por passar nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para uma importante arma de controle e decisão gerencial MARTINS (2003, p.22). Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisão em uma empresa.

### 2.1.2 Conceitos Fundamentais

O custo contábil pode identificar, mensurar e contabilizar, de acordo com legislação vigente, os custos dos produtos e serviços. Esses dados transformam-se em informações aos usuários da contabilidade (administradores, investidores, fornecedores etc.) por meio das demonstrações contábeis.

A contabilidade de custos surgiu da necessidade de um maior controle sobre os valores dos estoques de materiais e produtos e, também, para obter melhores informações para decisões. Os conceitos iniciais que serão apresentados é de fundamental importância para possibilitar um melhor entendimento.

#### a) Custo

O consumo da matéria-prima na indústria é um custo, pois está sendo consumida para gerar outros bens. O valor das horas de trabalho de um consultor é um custo, pois as horas estão sendo consumidas para gerar serviços. O valor pago pela mercadoria vendida em uma empresa comercial é um custo, pois está sendo consumida, ao ser retirada do estoque e entregue ao cliente.

#### b) Despesa

Os gastos com comissão de vendedores são despesas, pois representam gastos necessários para gerar receitas. São gastos que não estão relacionados ao valor do produto acabado na indústria, ao valor do produto em estoque, ou ao valor de um serviço qualquer em uma loja. São necessários para que a empresa realize suas receitas, seja para vender, planejar, organizar ou controlar.

#### c) Investimento

A compra de uma máquina para a produção é um investimento, pois esse bem não será consumido em apenas um período, será utilizado para a produção em vários períodos futuros, ou seja, beneficiará vários períodos na geração de receitas. A compra de um lote de matéria-prima também é um investimento, pois o gasto será

contabilizado no Ativo, até que seja requisitado para consumo na produção. A compra de móveis para o escritório de consultoria é um investimento, pois são gastos necessários para que a empresa gere receitas no futuro.

As diferenças entre os conceitos são sutis:

- Todo custo é um gasto, mas nem todo gasto é um custo.
- Toda despesa é um gasto, mas nem todo gasto é uma despesa.
- Todo investimento é um gasto, mas nem todo gasto é um investimento.

O bom entendimento desses conceitos e da operação da empresa é de fundamental importância para se chegar ao custo de um produto, mercadoria ou serviço.

### 2.1.3 Classificação do Custo Contábil

Para MARTINS (2001, p.56) Custos Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros são fácil, objetiva, diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como base de rateio, estimativas. Etc. custos fixos e variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção.

#### a) Custos diretos

São os gastos de produção que podem ser identificados e mensurados aos produtos. A matéria-prima é um custo direto, pois pode-se mensurar o quanto foi utilizado em cada produto.

#### b) Custos indiretos

São os gastos de produção que não podem ser identificados e mensurados aos produtos. Os gastos com supervisão de uma fábrica que tem várias linhas de produção.

#### c) Custos Fixos

São gastos de produção que não aumentam de valor proporcionalmente ao volume produzido, seus valores são aumentados por outros parâmetros. O aluguel do prédio de uma fábrica pode mudar de valor por uma cláusula de reajuste de aluguel, mas não pelas variações da produção.

#### d) Custos Variáveis

Custos gastos de produção que aumentam seu consumo e, em consequência, seu valor proporcionalmente ao volume produzido. Gastos com horas de mão-de-obra aplicadas na produção.

#### 2.1.4 Classificação das despesas

Segundo MARTINS (2001, p. 56) fixos e variáveis são uma classificação aplicável também as despesas, enquanto direto e indireto são uma classificação aplicável só a custos.

##### a) Despesas Fixas

São gastos cuja variação não está vinculada ao volume de vendas da empresa .

##### b) Despesas Variáveis

São gastos cuja variação está vinculada ao volume de vendas da empresa. A comissão sobre vendas é um bom exemplo.

#### 2.1.5 Tipos de métodos de custeio

Para atender os principais objetivos da Contabilidade de Custos, quais sejam, avaliação de estoques, auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisões, há a necessidade de um sistema de custos, no qual são selecionadas as opções mais convenientes em função das informações desejadas.

##### a) Método de Custeio por Absorção

O custeio por absorção ou custeio pleno se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. As despesas não são excluídas. Noutras palavras, resulta na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”. Lopes de Sá (1990, p.109) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”. Diante dessas afirmações, pode-se considerar o custeio por

absorção como o método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

#### b) Método de Custeio Variável

O custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Para HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000, p. 211), custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

LOPES DE SÁ (1990, p.108) diz que o custeio variável é “o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos”. O critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos.

#### c) Método de Custeio Activity Based Costing

O Custeio ABC nasceu nos Estados Unidos em meados da década de 80, foi desenvolvida e criada pelos professores Cooper e Kaplan. Neste método as atividades são o foco do processo de custeio, os custos são investigados, relacionando se as atividades à demanda de produtos e serviços.

O custeio ABC pressupõe que os recursos da empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos, ou seja, os produtos são consequência das atividades realizadas pela empresa para fabricá-los e comercializa-los. Tem por objetivo rastrear as atividades que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos, nesse rastreamento está implícito um processo mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos custos indiretos de fabricação. Conhecer as atividades realizadas no processo da fabricação, verificar quais recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos.

Considera-se o método ABC uma técnica de controle e alocação de custos que permite: identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidades sem fins lucrativos etc); identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades; atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos.

O custeio ABC tem como função o conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa. As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa. Um processo pode ser desenvolvido com base em diversas funções. As funções podem ser produtivas, auxiliares, administrativas, comerciais ou financeiras.

Verifica-se a atividade como o conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade, e a tarefa o conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve e as operações são as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos.

Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização. No custeio por atividades, somente são custeadas as atividades. As tarefas e operações servem como subsídio para melhor conhecimento das atividades e definição dos direcionadores de custos e de atividades.

#### 2.1.6 Vantagens e Desvantagens dos métodos de custeio

##### a) Custeio Absorção

A vantagem do custeamento por absorção é que está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e as leis tributárias. Outra vantagem é que ele pode ser menos custoso de implementar, pois não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. Os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas. Como desvantagem, pode-



se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão.

#### b) Custeio Variável

No custeio variável o custo dos produtos é mensurável, objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns; o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários; os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil; é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial; o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível e o correto controle de custos; o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos; possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

Entre as desvantagens a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio; as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo.

Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas; o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios; os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

#### c) Custeio ABC

O método custeio ABC apresenta diversas vantagens como a possibilidade de identificar os custos no processo produtivo e não por volume produzido - isso facilita localizar as tarefas dispendiosas com maior precisão; faz distinção entre custos de produto e custos de período: o ABC prende-se à distinção entre custos que serão

incorporados ao estoque e os que serão gastos; considera cada tarefa da empresa para ratear custos indiretos de produção, isto é, menor necessidade de rateios arbitrários, proporcionando maior número de informações gerenciais; utilizado pelas empresas de serviços, por existir a dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades; deixa claros os desperdícios existentes nas despesas indiretas ao contrário do que acontece no sistema tradicional, onde a ênfase está na redução de custos diretos.

O ABC facilita a eliminação de desperdícios, além de demonstrar claramente as atividades que não agregam valor; melhora as decisões de comprar ou fabricar, estimando e definindo preço, por basear-se no custo do produto que reflete o processo de produção; avalia a eficiência e a eficácia da atividade, identifica o custo de cada uma em relação aos custos totais da empresa, facilitando assim as oportunidades de investimentos; estabelece o custo dos produtos através da cadeia de atividades de hoje: o ABC envolve a contabilidade na estratégia de hoje, e a análise estratégica deve levar em conta não só aspectos atuais, mas, sobretudo, os futuros; atende aos princípios fundamentais de contabilidade; pode ser empregado em diversos tipos de empresa; determina as metas de curto e longo prazo da empresa.

Por outro lado, o ABC também apresenta desvantagens, tais como: devido ao seu minucioso detalhamento, o mesmo pode tornar-se inviável por exigir um número excessivo de informações; custo – benefício da implantação nem sempre é positivo; o custeamento ABC, em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicado na prática em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais, que podem inviabilizar sua utilização pois, o custo e a manipulação detalhada teria que justificar seu benefício; o ABC não viabiliza a tomada de decisões, quanto a preços, pois estes são ditados pelo mercado, através da lei da oferta e procura; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; leva em consideração muitos dados; informações de difícil extração; dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; e necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; dificuldade na integração das informações entre departamentos.

Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento, o ABC é muito dispendioso na sua implantação, pois até o funcionário do mais baixo nível hierárquico precisa ser treinado, no que tange ao

preenchimento de relatórios de fatos ocorridos; necessidade de formulação de procedimentos padrões; não é aceito pelo fisco.

## 2.2. RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTO

A complexidade das operações da atividade industrial inicia-se com a compra das mercadorias (matéria-prima) de várias espécies e transformam-nas em novos produtos, agregando os demais fatores da produção, cujo custo total de produção forma o valor dos estoques, e pela venda identifica-se o custo dos produtos vendidos.

Segundo LEONE (2000, p.19-20), “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Com a evolução das categorias operacionais empresariais, saindo da atividade mercantil para as atividades de transformação de materiais em novos bens de consumo, a estrutura empresarial programou mudanças estruturais.

Conseqüentemente, as avaliações, registros patrimoniais e controles sofreram alterações. Em função da transformação de materiais em diferentes bens de consumo, diferentes procedimentos de contabilidade e avaliações tiveram que incorporar a nova Contabilidade. MARTINS (2003, p.23) afirma que: “a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, [...] seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.”.

A necessidade de avaliar processos de produção, aplicando dispositivos de avaliar materiais consumidos, mão-de-obra aplicada e, também a inserção dos custos da fábrica aos custos dos produtos, são procedimentos avançados quando comparados com os procedimentos contábeis da era mercantil, como também, a contabilidade mercantil na atualidade.

A contabilidade de custos passa a ser uma importante fonte de informações e de formação de dados para a ação gerencial, uma vez que sistematiza a formação dos custos dos componentes fabricados, como também, auxilia na formação de

orçamentos por meio dos custos estimados ou padronizados, possibilitando elaborar previsões de resultados. Acerca desse aspecto da contabilidade de custos, o entendimento de LEONE (2000, p.20) é de que: “outra particularidade desta contabilidade é que ela trabalha dados operacionais de vários tipos, dados estes que podem ser históricos, estimados, padronizados e produzidos. Esta é uma das vantagens da contabilidade de custos, pois pode fornecer informações de custos diferentes para atender as necessidades gerenciais de diferentes grupos de usuários”.

Operacionalmente, verifica-se que a contabilidade de custos é um sistema que produz informações, tendo como função, auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção.

Para LEONE (2000, p. 22): “[...] a Contabilidade de Custos tem como principais objetivos auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção, revelando ao administrador às atividades de menor custo, as mais lucrativas, as operações de maior e menor custo e as vantagens de substituir umas pelas outras”.

O sistema contábil de custos vai além dos convencionais lançamentos e registros contábeis efetuados pela contabilidade financeira, opera no sistema de informações gerenciais. Está evidente que a função do sistema contábil, mesmo nas atividades de custos, não afasta a primazia pelo que foi desenvolvida nos primórdios da humanidade, o de instrumento de registros, controles e informações para tomadores de decisões, analistas de desempenho e demais usuários.

Quanto melhores forem as informações produzidas pela contabilidade de custos, tanto mais importante esta se torna no processo de gestão de negócios e tomada de decisões. As informações em custos são indicam os bons caminhos do desempenho das indústrias. O processo produtivo é uma atividade que necessita ser gerido por meio de recursos tecnológicos e humanos, para produzirem informações que possam servir no acompanhamento e análise do desempenho da atividade.

Constata-se que a contabilidade de custos pode ser um sistema com estrutura para gerir informações para a análise dos custos incorridos na atividade. A tempestividade e qualidade das informações contábeis são relevantes para que os gestores possam estabelecer estratégias de competitividade no mercado.

Embora a contabilidade financeira nem sempre seja desenvolvida objetivando apuração e informação para análise de custos, esta lacuna deve ser suprida. Sem o

intuito de desprezar a contabilidade financeira, as empresas modernas precisam de informações gerenciais mais oportunas, e isto só pode ser alcançado a partir de uma sistemática de custeio que priorize a compreensão das características do atual ambiente competitivo.

No contexto da gestão empresarial, conforme MARTINS (2003, p.21) “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. “O crescimento das empresas, a diversificação de atividades e produtos torna a contabilidade de custos um instrumento de gestão, juntamente com a contabilidade gerencial, melhorando a tomada de decisões dos gestores. Ou seja, os dados de custos, se bem elaborados e analisados, são de vital importância para o processo decisório; não totalmente suficientes, mas absolutamente necessários” MARTINS (2003, p.227).

Considerando a importância com que o mercado consumidor empresarial utiliza a contabilidade de custos, como instrumento necessário para melhorar informações nos custos nas atividades produtivas ou de serviços, é que as instituições de ensino cada vez mais precisam se adequar, tornando possível o egresso de profissionais cada vez melhor preparados para estas atividades.

### 2.3. IMPORTÂNCIA DA ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade de custos interessam aquelas, dentre outras, referentes a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, as informações para controle e as informações para tomada de decisão. Segundo MAHER (2001, p. 38-40) “no gerenciamento dos custos serão aplicadas as ferramentas da contabilidade de custo para fornecer informações úteis para a tomada de decisão.”

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC está em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

O custeio ABC sistema de custeamento baseado em atividades, consistindo basicamente em um método visando aumentar a precisão do custo dos produtos, por atribuir os custos aos produtos baseados nas atividades causadoras daqueles custos, uma vez que os gestores poderiam identificar e melhor gerir as atividades consumidoras desses recursos.

No entanto, persistem alguns problemas de alocação de custos, principalmente, os relacionados com os custos dos departamentos de serviços que precisavam ser alocados aos departamentos de produção. Como os departamentos de serviços geralmente prestam serviços a outros departamentos de serviços e, ao mesmo tempo, recebem serviços prestados dos outros departamentos de serviços.

A forma de alocação de tais custos aos departamentos de produção pode representar um efeito significativo na precisão dos custos dos produtos. Para tanto, podem ser aplicados os métodos tradicionais para alocar os custos dos departamentos de serviços para os departamentos de produção são: método sequencial e método recíproco.

#### a) Método Seqüencial

Segundo MAHER (2001. p. 241) "(...) reconhece uma parte dos serviços que os departamentos de suporte prestam a outros departamentos de suporte." Este método reconhece os serviços prestados de um departamento de serviço para outro, porém adotando uma forma hierárquica, ou seja, escolhe-se um departamento supondo que ele somente preste serviços aos demais, sem recebê-los, embora na prática isto não se verifique. Assim, o custo desse departamento é alocado aos demais departamentos de serviços e departamentos de produção, de acordo com as bases escolhidas.

O próximo passo escolhe-se o departamento de serviço seguinte a ter os seus custos alocados aos demais, porém devendo-se considerar não apenas os seus próprios custos, como também os custos transferidos do departamento precedente. Tal procedimento prossegue, até que não reste mais nenhum departamento de serviço com saldo de custos a ser alocado. A escolha do primeiro

departamento de serviços a ter os seus custos alocados aos demais deve obedecer ao critério do departamento que mais serviços prestam aos demais e, assim, sucessivamente.

#### b) Método Recíproco

Segundo MAHER (2001. p.245) “o método recíproco ou de alocação recíproca ataca a limitação do método progressivo ao fazer rateios recíprocos quando departamentos de suporte prestam serviços uns aos outros, reconhecendo, assim, todas as interações entre os departamentos e refletindo o processo real de troca de serviços que ocorra nas organizações.”

Verifica-se que este método pode ser considerado mais científico e, portanto, gerando maior precisão para os custos dos produtos, por considerar a reciprocidade de prestação de serviços entre os departamentos de serviços. Contudo, também mais complexo, exigindo programas que solucionem a reciprocidade com o uso de técnicas matemáticas avançadas, como por exemplo através do uso da abordagem matricial para a solução de equações de reciprocidade quando existem três ou mais departamentos de serviços, é um método mais complexo, não significa que tenha mais precisão.

## 2.4.PROBLEMAS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E PRIVADO

Este tópico possibilitará ao leitor o entendimento dos problemas de alocação de custos no setor público e privado.

### 2.4.1 Problemas de alocação de custos no Setor Público

A mudança no ambiente econômico mundial que vem acontecendo há algum tempo tem levado a administração pública a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços públicos. Nesse novo ambiente, produtividade e qualidade constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições. Mas, para se alcançar esses resultados, são indispensáveis um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais.

Na administração pública, os sistemas mais amplos, que interagem entre si e que estão presentes em praticamente todo ato ou fato administrativo, são os

sistemas de orçamento e de contabilidade. Outros sistemas podem e devem existir, no entanto, desde a menor prefeitura ao mais poderoso país, encontra-se os dois sistemas mencionados. Eles são a base para os administradores públicos se apoiarem para a tomada de decisões econômicas e financeiras.

Na necessidade permanente de se reduzir os déficits públicos nas três esferas de governo, cortar custos constitui-se na maior preocupação dos governantes, sendo necessária à manutenção da qualidade do serviço. Um princípio é de que a redução de custos não deve afetar a qualidade do serviço prestado ao público. Uma deficiência verificada nos cortes de orçamento é a falta de sensibilidade sobre onde estão os gastos supérfluos e que, portanto, podem ser cortados sem prejudicar a qualidade dos serviços essenciais.

A lei de responsabilidade fiscal resgatou a preocupação com a limitação de gastos e com a implantação de uma contabilidade de custos no setor público. Ela determina o controle de alguns gastos específicos como por exemplo, pessoal e serviços de terceiros, estabelecendo um patamar em relação a receita arrecadada no período. Além disso, ela impõe limites de endividamento da União, Estados e Municípios. Estes limites têm efeito direto sobre o desempenho das contas públicas. Quanto menor as dívidas onerosas, provavelmente menores tendem a ser os desembolsos para pagamento de juros.

No entanto, a Lei informa sobre o problema, mas não indica a solução para verificar deficiências e ingerências sobre os gastos públicos devem ter a análise pormenorizada dos custos, identificando as atividades essenciais e as supérfluas à manutenção das atividades públicas. Uma redução dos gastos com pessoal não indica, necessariamente, uma melhoria no desempenho, pois os servidores podem estar envolvidos em atividades essenciais, indispensáveis à boa condução dos serviços públicos.

A lei estabeleceu a introdução de normas relativas ao controle de custos junto à lei de diretrizes orçamentárias. A preocupação em ter uma contabilidade de custos vem em comunhão com o corte de gastos, caso contrário existe o risco de se estar cortando custos nos programas essenciais em detrimento de programas não essenciais à manutenção da qualidade dos serviços, o que não é o objetivo da lei de responsabilidade fiscal. Assim, a estruturação de uma contabilidade de custos adequada que mostre o correto consumo de recursos em determinado projeto, deve ser prioritária, pois evita cortes de orçamento.



A economicidade - minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade, refere-se à capacidade de uma instituição de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados a sua disposição - na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas sobre a alocação do custo departamental ao custo por atividade; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. Os próprios sistemas contábeis e orçamentários tradicionais tornam-se insuficientes ou até mesmo inadequados diante das mudanças no ambiente dos negócios públicos e privados.

A alocação dos custos com base nas atividades representa um avanço na distribuição dos custos e busca de melhoria do desempenho, pois utilizam conceitos modernos, como os direcionadores de custos e a análise do processo do negócio. A contabilidade de custos se aplicada corretamente ao serviço público pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho do estado, de proporcionar melhores condições de vida para a sociedade.

#### 2.4.2 Problemas de alocação de custos no Setor Privado

A contabilidade de custos com freqüência está somente associada apenas à indústria, existe, hoje, um número muito significativo de empresas de serviços que utilizam os conceitos de custos no custeamento de seus serviços, principalmente nas entidades em que se trabalha por projeto (empresas de engenharia, escritórios de auditoria, planejamento etc.). Em muitas outras empresas, tais como entidades comerciais e financeiras, utiliza-se a expressão contabilidade de custos quando, à primeira vista, só existem despesas. Todo produto vendido e todo serviço prestado geram despesas, costumeiramente é chamado de custo do produto vendido, sendo que o significado mais correto seria despesa.

Todavia, é importante ressaltar que, embora teoricamente seja fácil a separação entre custos e despesas, na prática existe uma série de problemas que a impedem de forma clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem separação da que realmente pertence exclusivamente à fábrica; surge daí a prática de ratear o gasto geral da administração, parte para a despesa, parte para o custo, rateio esse sempre arbitrário, já que não há possibilidade prática de uma divisão científica. Na verdade, muitas vezes, a definição do recurso como

um custo ou despesa depende da natureza comercial do negócio da empresa; por exemplo, a conta telefônica de uma indústria normalmente é tratada como uma despesa operacional, essa separação nem sempre é fácil. Em algumas situações, a utilização dos recursos é compartilhada entre produção, administração e vendas, de tal forma que é impossível estabelecer uma divisão dos gastos de forma clara e objetiva. Nesse caso, é necessário fazer um rateio (com certo grau de arbitrariedade) dos gastos entre produção, administração e vendas,

A empresa ao alocar os custos indiretos deve apropriar aos produtos proporcionalmente a algum outro fator, segundo critérios preestabelecidos pela administração. Para evitar grandes distorções, é necessário que o critério adotado guarde relação com o consumo desses gastos pelos produtos que estão recebendo esse custo, ou seja, os custos indiretos de fabricação de determinado período pode ser rateado à produção à matéria-prima utilizada pela produção de cada produto; ou pelo valor da mão-de-obra direta utilizada na produção de cada produto; ou pelo consumo de energia elétrica de cada produto e assim por diante. Para fazer uma apropriação de custos indiretos com baixo grau de arbitrariedade, é necessário conhecer muito bem o processo de produção.

Existe necessidade das informações de custos serem compreensíveis e facilmente obtidas, a preocupação com a gestão de custos, e o uso dos métodos de custeio para apoio ao processo decisório. A fácil obtenção e compreensão das informações de custos e ser fáceis de se obter, levantadas de forma fácil, sem necessidade de sistemas de acumulações complexos. Referente ao uso alternativo dos métodos de custeio variável e por absorção, um grande entrave ao uso método de custeio por absorção para fins decisórios é a dificuldade de alocação dos custos fixos.

MARTINS (2003, p. 197-198) sintetizou as limitações no uso do custeio por absorção para fins gerenciais, enumerando-as em três grandes problemas que podem ser assim resumidos: “-os custos fixos existem independentemente da produção ou não de determinada unidade; - são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, nem sempre justos; e o valor do custo fixo por unidade depende do volume de produção, e o custo de um produto.”

A gestão eficaz requer informações de custos. Ao distinguir os custos em fixos e variáveis, e demonstrar que estes se relacionam aos volumes de produção e vendas, o custeio variável se revela mais adequado às empresas.

## 2.5. PRINCIPAIS CONCEITOS DE AUDITORIA

Destaca-se a seguir para melhor entendimento do leitor uma visão histórica da auditoria, os principais conceitos da auditoria e os principais órgãos normatizadores.

### 2.5.1 Histórico da Auditoria

À medida que aqueles que possuíam a riqueza tiveram que distanciar-se dela, para que terceiros pudessem guardá-la, surge a premissa básica do trabalho de auditoria, qual seja, o controle dos atos descentralizados. Então, aparece a necessidade de informações e de controle sobre a atuação desse terceiro, responsável pela guarda daquele patrimônio. Nesse momento que emerge a necessidade de uma opinião independente de alguém alheio ao processo da relação estabelecido entre o proprietário da riqueza e o terceiro que a guardava. Surge, então, o auditor independente para emitir sua opinião sobre a gestão daquele patrimônio.

Nesse contexto CRUZ (1997, p.23), destaca que “a auditoria, numa visão histórica mais compromissada com a pesquisa, não deve ser referenciada como originária da Inglaterra e do século XVI.”, sendo assim, o desenvolvimento da técnica de auditoria ocorreu na Inglaterra, onde o auditor atuava na conferência de valores monetários arrecadados, na verificação da capacidade financeira dos cidadãos e no apetite elevado do detentor do trono pelos gastos na corte.

Desenvolve-se, nesse contexto, a atuação do auditor nos chamados empreendimentos de financiamento das expedições marítimas, onde a ele cabia, em seu trabalho: verificar a viabilidade dos planos do empreendimento; estabelecer controle sobre a origem e o retorno do capital financeiro; realizar o rateio preciso dos resultados segundo critérios contratuais e diferentes maneiras de participação; verificar o controle a distância ou mediante prepostos de diversificada formação cultural; e examinar a diversidade e dificuldade de precisão no valor agregado ao resultado do negócio.”

No poder público a participação foi decisiva na difusão da auditoria no Brasil através das diversas leis que obrigaram a existência da auditoria e da figura do auditor independente. Segundo FRANCO e MARRA (1982, p.36): “a lei nº 4.728 de

14 de julho de 1965, foi a primeira lei de mercado de capitais. É o texto legal histórico pioneiro a tratar e tornar obrigatória“. Esta prática, a partir desta lei, surgiram inúmeras disposições legais que estabeleceram a obrigatoriedade da Auditoria para segmentos específicos da economia e instituições a estes ligadas.

Outras tantas leis, decretos, decretos-lei, resoluções do banco central e do conselho federal de contabilidade tratavam da obrigatoriedade da auditoria, por exemplo, para sociedades de economia mista, sociedades seguradoras, associações de poupança e empréstimo, bolsas de valores etc.

Entende-se que, a evolução sistematizada da auditoria ocorreu principalmente no Brasil, sob a égide do poder público e dos organismos de classe. Entretanto observa-se que a dinâmica dos negócios que foram impactando os profissionais e empresa de auditoria levou-os a incrementar novas tecnologias.

#### 2.5.2 Conceitos de Auditoria

A auditoria, conforme o *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*, BOYNTON, JOHNSON e KELL (2002, p. 30-31), é definida como: “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados”.

Nesta perspectiva, a auditoria é concebida dentro de um contexto macro, mencionando o que é e para que se destina, sem uma abordagem direcionada de atuação.

ATTIE (1998, p. 25) destaca que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Outros autores buscam definir auditoria, a exemplo de IMONIANA (2001, p. 20), que a descreve como “atividade que se refere a verificação das informações contábeis para certificar a sua acuracidade e determinar a confiabilidade das demonstrações financeiras”. Descreve a “auditoria como processo de avaliação sistemática dos registros contábeis e das operações correlatas para determinar a aderência aos princípios contábeis geralmente aceitos, políticas empresariais e os regulamentos que regem as operações das entidades contábeis.”

Ambas as definições descrevem a auditoria contextualizando-a para as demonstrações contábeis. A auditoria das demonstrações contábeis, área de atuação para a qual o trabalho está voltado, é conceituada pelo Conselho Federal de Contabilidade, na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T – 11, no seu item 11.1.1.1, como segue: “a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.”

ATTIE (1998, p.25) afirma que “a auditoria das demonstrações financeiras visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados.”

Da mesma forma, BOYNTON, JOHNSON e KELL (2002, p.30-31) mencionam que: “auditoria das demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidência a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com Princípios Geralmente Aceitos”.

Infere-se do exposto que a auditoria das demonstrações contábeis é uma atividade que visa verificar as demonstrações contábeis de uma entidade por um profissional da especialidade, com base em normas profissionais e legais, cujo objetivo é verificar se as mesmas representam a efetiva situação econômico-financeira e patrimonial da empresa.

Percebe-se nos conceitos descritos, que o objetivo da auditoria das demonstrações contábeis consta no próprio conceito, que é o de expressar opinião se as mesmas representam fidedignamente a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa.

Como objetivo da auditoria das demonstrações contábeis, CREPALDI relata que:

o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento. (CREPALDI, 2000, p. 27)

Para atender aos objetivos da auditoria, o auditor deve ater-se ao objeto da auditoria. CREPALDI explica que o objeto da auditoria é:

o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cujas informações mereçam confiança desde que possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes. (CREPALDI, 2000, p. 28)

Para PINHO (2007, p. 9) “A atividade de auditoria, no Brasil, caracteriza-se pela regulamentação governamental.” A Auditoria Pública, ou mais precisamente, a Gestão Pública pode ser considerada um conjunto de procedimento e técnicas específicos de controle aplicados sobre o processo orçamentário e financeiro, que funciona por meio de acompanhamentos, de avaliações de desempenhos das ações e de outros controles específicos, além da proposição comum de correção, objetivando verificar se elas foram ou são realizadas em conformidade, essencialmente, com as diretrizes, objetivos e metas expressos no plano pluri anual, metas e prioridades da lei de diretrizes orçamentária e com as normas e regras da lei orçamentária e outras legislações correlatas.

### 2.5.3 Principais Órgãos Normatizadores

No âmbito nacional existem as normas de auditoria, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que disciplinam a profissão do auditor; as normas da Comissão de Valores Mobiliários e os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. A Comissão de Valores Mobiliários foi criada pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a qual disciplina o Mercado de Capitais.

Na visão de ALMEIDA (2003, p. 31), “os principais órgãos relacionados com os auditores são os seguintes: (1) CVM; (2) IBRACON; (3) CFC e CRC; e (4) AUDIBRA (Instituto de Auditores Internos do Brasil)”.

Com a finalidade de normatizar os trabalhos de verificação da fidedignidade das informações, contidas nos demonstrativos contábeis, alguns órgãos criaram regras específicas, no âmbito de suas atribuições. Dentre eles cita-se:

- Comissão de Valores Mobiliários, para as sociedades anônimas de capital aberto; - Banco Central do Brasil – para bancos comerciais e de investimentos, instituições

financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de câmbio, sociedade de arrendamento mercantil e sociedade de crédito imobiliário; e - Superintendência de Seguros Privados – para as companhias e sociedades seguradoras.

Segundo o CFC, o CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes) foi criado pela Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, surgindo como resposta à exigência da Comissão de Valores Mobiliários e do Banco Central do Brasil de realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos.

O BACEN foi o órgão, inicialmente, responsável pelo acompanhamento e fiscalização das operações realizadas no mercado de capitais, conseqüentemente, encarregado de fiscalizar os auditores independentes que prestassem serviços no referido mercado. Atuando por delegação do Conselho Monetário Nacional, o BACEN passou a emitir normativos (resoluções, circulares e cartas circulares) regulamentando e disciplinando aspectos específicos do mercado de capitais.

Para MEDEIROS (2005. p.22) para o fato de que “a CVM só passou a normatizar de forma efetiva a atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, quando da emissão da Instrução CVM nº 04, de 24 de outubro de 1978”. Hoje, a Instrução CVM nº 204, de 7 de dezembro 1993, alterou a 04/78, a qual “dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado”. A Instrução nº 04/78, retrocitada, representou, segundo MEDEIROS (*op. cit.*, p.23) “a transferência expressa de atribuição de órgão fiscalizador governamental da atividade de auditoria no mercado de capitais, do BACEN para a CVM”.

Como órgão fiscalizador, o BACEN, após a Resolução nº 2.267/96, expediu a Circular nº 2.676, de 10 de abril de 1996, a qual estabeleceu normas complementares sobre auditoria independente das entidades reguladas pelo referido órgão. No que se refere à atuação dos auditores, o parágrafo único do artigo 4º, da citada circular definiu os termos “falha” ou “irregularidade grave”, que, em síntese, significa “a inobservância, no exercício de sua atividade, das normas e procedimentos que regulam a atividade profissional de auditoria.”

## 2.6. CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA

Este tópico aborda os conceitos de auditoria externa e auditoria interna, e um comparativo entre as citadas auditorias.

### 2.6.1 Auditoria Externa

A auditoria externa, também chamada independente, segundo LOPES DE SÁ (1994, p. 40) se apresenta de forma diferente para alguns autores no que diz respeito a sua definição: “A Auditoria feita por profissional liberal não empregado da empresa ou entidade que verifica. As auditorias externas são quase sempre promovidas por empresas de profissionais ou por entidades especiais, visando sempre a penetrar nas empresas com a independência necessária para pesquisar”.

Segundo OLIVEIRA, DINIZ FILHO (2000. p.15) os procedimentos de auditoria “Foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; e refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período examinado e as demais situações e informações nelas demonstrados e constantes das notas explicativas.

Para FRANCO; MARRA (2001. p.218) “A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.”

Segundo CREPALDI:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivos a emissão de parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.(CREPALDI, 2000, p. 48).

Mediante todos os conceitos garimpados pode-se depreender que a auditoria externa (independente), constitui um conjunto, de procedimentos técnicos com objetivo da emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, consoante os princípios fundamentais de contabilidade as normas brasileira de contabilidade, e no que for pertinente, a legislação específica, como também objetiva elementos de convicção permitindo julgar se a situação econômico-financeira do



patrimônio, suas mutações, as origens e aplicações de recursos e demais situações e informações da organização auditada, refletem adequadamente conforme demonstrado e constantes nas notas explicativas .

É realizada por um profissional liberal, com qualificação, sem vínculo empregatício com a empresa ou entidade auditada que poderá ser contratado de forma permanente ou eventual, as empresas de auditoria externas além da qualificação, visam a penetrar nas empresas com a independência necessária para pesquisar e conseqüentemente obter resultados favoráveis no que diz respeito ao objetivo de seu trabalho.

Pode-se constatar que os principais motivos que levam uma empresa a contratar o auditor externo ou independente são: - obrigação legal: as companhias abertas são obrigadas por lei; - imposição de bancos para ceder empréstimo; - Imposição estatutária; - imposição dos acionistas minoritários; - para efeito de fusão, incorporação cisão ou consolidação.

#### 2.6.2 Auditoria Interna

Com o aumento da complexidade das operações de uma empresa, aumentou a necessidade de normas e procedimentos internos (controles internos). Como o proprietário da empresa (ou o administrador) não poderia fazer isto, alguém deveria fazer isto por ele. Daí surge a figura do auditor interno cuja função principal será verificar se as normas internas vem sendo seguidas. Paralelamente o auditor interno executa auditoria contábil.

Para FRANCO ; MARRA:

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo com a empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem, ele deve exercer sua função com total obediência profissional, pois sua subordinação a administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.( FRANCO e MARRA, 2000, p.219).

O auditor interno apresenta vínculo empregatício com a empresa, mas como executa auditoria contábil e operacional, deve ter uma certa independência dentro da entidade. Se for subordinado ao departamento contábil ou administrativo, pode sofrer pressões quando da execução de seus trabalhos. Assim, para ter o maior grau

possível de independência, deveria ser subordinado à presidência da empresa. Em empresas de grande porte, existe um verdadeiro departamento de auditoria interna.

Segundo OLIVEIRA ; DINIZ FILHO:

É o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos, visando: À proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios, desfalques; À constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos dos bens e direitos da empresa, que comprometam seu desempenho. Ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções que possibilitem e facilitem o atingimento das metas e dos planos estabelecidos.(OLIVEIRA; DINIZ FILHO, 2001, p. 16).

A auditoria interna através da sua atuação, em uma organização, verifica continuamente se as políticas implantadas estão realmente sendo seguidas, e se o controle interno funciona de forma adequada, e ainda serve como auxílio a auditoria externa, para melhor entendermos foi pesquisado alguns conceitos para a luz dos mesmos, chegarmos até ao seu real objetivo.

CREPALDI entende que:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração . Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa,... sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista.(CREPALDI, 2000, p.41).

#### a) Comparativo da Auditoria Interna com a Externa

Existem algumas diferenças entre auditoria interna e externa, conforme pode-se visualizar através da figura 1.

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
1.Proteção da organização	1. Proteção do Investidor
2.Acompanha o cumprimento de normas técnicas e a política administrativa. da empresa na execução de seus objetivos.	2.Analisa e testa os sistemas de controle interno e contábil, em busca da razoável fidedignidade das DF's.
3.O auditor interno desenvolve, continuamente seu trabalho que termina em relatório.	3.O auditor externo desenvolve o trabalho por gestão (anual) que termina em parecer.
4.O grau de independência o auditor interno é limitado porém segue as normas e procedimentos de auditoria na execução do trabalho.	4. O grau de independência do auditor externo é amplo e o trabalho é exercido com observância das normas internacionais.
5.Objetiva prevenir erros e fraudes, sugerindo aos diretores do poder de decisão os ajustes necessários.	5. Objetiva reprimir erros e fraudes.

**Figura 1** – Comparativo da Auditoria Interna X Auditoria Externa  
Fonte: MAGALHÃES (2001 p. 28).

2.7. PRINCIPAIS TIPOS DE AUDITORIA

Com o mercado cada dia mais exigente a auditoria conta com as suas subdivisões agravada pela complexidade que surge em cada área, resultando na necessidade dos profissionais também se especializarem, e assim atender as organizações de acordo com suas necessidades, específicas.

a) Auditoria Operacional

De acordo com PINHO (2007, p.113) “É uma atividade especializada exercida na entidade, que compreende a coleta de dados e análise da produtividade e a rentabilidade da entidade; dos custos das operações, do equilíbrio e do crescimento

estrutural e patrimonial da entidade, incluindo a situação financeira e a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.”

Para o TCU (1998, p.15), “a Auditoria de Natureza Operacional abrange duas modalidades: a auditoria de desempenho e a avaliação de programas. Para os aspectos de se avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade, aplica-se a auditoria operacional, e para o aspecto da efetividade, utiliza-se a avaliação de programas”.

Na visão do TCU:

para que a auditoria operacional atinja os seus objetivos, deverão ser abordados os seguintes aspectos, quando de sua execução; Como os órgãos públicos adquirem, executam e protegem os seus recursos; as causas de práticas antieconômicas e financeiras; o cumprimento das metas previstas; e a obediência dos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.(TCU, 1998, p.10).

#### b) Auditoria Governamental

Segundo CRUZ (2002, p. 26) “a Auditoria Governamental é uma atividade que consiste na análise das receitas e despesas orçamentárias, enfocando-a nos campos de fiscalização, gestão e operacional, e na análise do ativo e passivo aplicado em empresas estatais”.

#### c) Auditoria de Gestão

Para PINHO (2007, p.107) “O papel da Auditoria de Gestão na administração da empresa pode ser definido em três dimensões, baseado no tempo, qual seja: a) passado: consiste em identificar os pontos de controle e acompanhar os projetos, detalhando os novos produtos/serviços; b) presente: consiste em estabelecer os pontos de controle que requer uma inovação tecnológica, a fim de mudar os padrões operacionais vigentes; c) futuro: consiste em caracterizar os pontos de controle mediante simulação, tendo por base a missão da empresa.”

Essa auditoria objetiva emitir uma opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da

legislação pertinente; e avaliação dos resultados e da execução dos programas de governo quanto a economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos. Visa identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

#### d) Auditoria de Sistemas

No entendimento de JUND (2002, p.111) “A informática apresenta um dos principais instrumentos de trabalho. Devido a sua importância faz-se necessário que todas as informações presentes sejam fidedignas a dados que tenham sido corretamente apurados e lançados no sistema.

Pode-se considerar que a auditoria de sistemas informatizados compreende o exame e avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos. Visa, também, ao exame e avaliação das estruturas lógica, física, ambiental, organizacional, de controle, segurança e proteção de determinados ativos, sistemas aplicativos, software e, notadamente, as informações, visando à qualidade de controle interno sistêmico e de sua observância em todos os níveis gerenciais.”

#### e) Auditoria Contábil

Para FRANCO, MARRA (2001, p. 32) “a auditoria completa e valoriza a contabilidade, pois fiscaliza o controle do objeto comum – o patrimônio -, confirma a confiabilidade dos meios que ela utiliza – o registro dos fatos e as demonstrações contábeis – e aperfeiçoa seus fins – divulgação de informações para fins de orientação administrativa e de investidores, cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial -, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas.”

## 2.8. RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Este tópico aborda os conceitos de relatório de auditoria e parecer de auditoria.

### 2.8.1 Relatórios de Auditoria

Na auditoria independente das demonstrações contábeis pode-se considerar como um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do

parecer, sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, consoante as normas brasileiras de contabilidade e legislação específica no que for pertinente.

Os relatórios de auditoria, segundo FRANCO, MARRA podem ser:

(...) relatórios formais, elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas, muitas das quais estão contidas nas próprias normas de auditoria os relatórios informais, que geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais, transmitidas aos administradores da entidade auditada, ou aos seus subordinados, e que envolvem assuntos ou erros não relevantes, que podem ser corrigidos sem que precisem constar de relatórios formais. Os principais tipos de relatórios formais:

1. Relatórios em forma curta, chamados de “Parecer do Auditor”;
2. Relatórios em forma longa, que poderão ser bastante analíticos quanto à descrição dos trabalhos realizados, mas poderão não conter uma opinião final e formal do auditor;
3. Relatórios sobre controle interno, que representam cartas-comentários sobre os controles internos da empresa, ressaltando suas deficiências e fazendo sugestões e recomendações construtivas, para melhoria desses controles;
4. Relatórios sobre Revisão Limitada, que descrevem, analiticamente, trabalhos elaborados pelo auditor, sem aplicação de todas as normas de auditoria geralmente aceitas. Neste tipo de relatório o auditor não expressar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas, mas apenas descreve os trabalhos que executou, e declara se foi observado, ou não algum desvio significativo na aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade quando da elaboração das demonstrações contábeis examinadas; e
5. Relatórios especiais, que poderão decorrer de trabalhos diversos executados pelo auditor, que não propriamente trabalhos de auditoria, tais como levantamentos de valores do ativo ou do passivo, conciliações de contas, exames específicos para apuração de irregularidades, além de inúmeros outros.(FRANCO E MARRA,2001, p.528).

Para cada auditoria realizada, de acordo com PINHO (2007, p.148-149) “deve o auditor governamental elaborar relatório circunstanciado, o qual deverá refletir o resultado dos exames realizados, em conformidade com o tipo de auditoria realizada”.

Verifica-se que o Auditor governamental deverá elaborar relatório que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de auditoria. Segundo o Senado Federal – Secretaria do Controle Interno:

as informações que proporcionem a abordagem da auditoria, quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados, devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

Concisão - usar linguagem clara e concisa de forma que seja fácil o seu entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais por parte de quem o elaborou;

Objetividade - deve conter mensagem clara e direta, a fim de que o leitor entenda facilmente o que se pretendeu transmitir;

Convicção - relatar de tal modo que as evidências conduzam a qualquer pessoa prudente às mesmas conclusões a que chegou o auditor;

Clareza - assegurar-se de que a estrutura do relatório e a terminologia empregada permitam que as informações reveladas possam ser entendidas por quaisquer pessoas, ainda que não versadas na matéria;

Integridade - devem ser incluídos no relatório todos os fatos relevantes observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão objetiva das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;

Coerência - assegurar-se de que os resultados da auditoria correspondam aos objetivos determinados;

Oportunidade - os relatórios devem ser emitidos tempestivamente, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;

Apresentação - o auditor governamental deve cuidar para que os assuntos sejam apresentados numa seqüência lógica, segundo os objetivos do trabalho, de forma correta, isto é, em uma linguagem perfeita, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento; e

Conclusivo - o relatório deve permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

Os relatórios de auditoria devem seguir os padrões usualmente adotados em auditoria governamental, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias através das quais o Auditor possa se expressar de forma a não prejudicar a interpretação e a avaliação dos resultados dos trabalhos. ([http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/normas\\_4\\_relatorio\\_auditoria.asp](http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/normas_4_relatorio_auditoria.asp))

## 2.8.2 Parecer de Auditoria

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 820, de 17 de dezembro de 1997 - com algumas alterações posteriores, estabelece o modelo padrão do parecer dos auditores independentes, atualmente em vigor. O parecer de Auditoria destina-se, em geral, aos: acionistas, diretores, administradores, analistas de mercado, entidades financeiras, etc.

Conforme ATTIE (1998, p. 67), “o parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria (...) sobre as demonstrações financeiras”. O parecer representa o produto final do trabalho do auditor, ele é o instrumento pelo qual o auditor dá conhecimento aos usuários da informação contábil, do resultado do seu trabalho expresso, por meio da opinião contida no parecer.

O Parecer de Auditoria tem a finalidade de informar ao seu usuário o seguinte: o trabalho realizado; a extensão abrangida pelo trabalho; a forma de sua realização; os fatos relevantes observados; e as conclusões chegadas.

O parecer emitido pelo auditor independente, compõe-se, basicamente, de três parágrafos: o referente à identificação das demonstrações contábeis e à

definição das responsabilidades da administração e dos auditores; o relativo à extensão dos trabalhos; e o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis. O parecer identifica as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem. O parecer é de exclusiva responsabilidade do auditor, diferentemente das demonstrações contábeis, que é da administração, cuja informação deve ser evidenciada no início do parecer.

Na parte relativa à extensão dos trabalhos o auditor declara se o exame foi efetuado de acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria em vigor (NBC T 11), fazendo uma descrição concisa dos principais trabalhos executados. No parágrafo de opinião o auditor expressa se as demonstrações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que: a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.

O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no conselho regional de contabilidade. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no conselho regional de contabilidade também devem constar do parecer.

**PINHO entende que:**

As normas de auditoria adotadas no serviço público federal, têm como tipos de Parecer de Auditoria:

a) Parecer Pleno: emitido quando o auditor formar opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade;



- b) Parecer Restritivo: emitido quando o auditor constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, e que, pela sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis; e
- c) Parecer de Irregularidade: emitido quando o auditor verificar a não observância dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a Fazenda Pública e/ou comprometam, substancialmente, as demonstrações contábeis e a gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado. (PINHO, 2007, p.149)

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa apresentada neste tópico esclarece quanto ao tipo de pesquisa, a abordagem, técnica e procedimento, levantamento de informações e análise dos dados e delimitação espacial e temporal.

#### 3.1. QUANTO AO TIPO DE PESQUISA

A pesquisa documental será realizada no sistema gerencial de custos, de uma unidade gestora executora militar, com base na análise do levantamento de dados, nas planilhas de levantamento por centro de custos que geram os dados que serão incluídos no sistema gerencial de custos, no processamento desses dados e nos relatórios originais emitidos pelo sistema.

Nesses relatórios e planilhas será realizada a conferência de somas e cálculos; o exame das documentações originais geradas pela unidade que alimenta o sistema de controle de custo; avaliado o montante de recursos orçamentários que foram consumidos e aplicados e identificado os valores registrados no controle de custos. Atualmente as informações geradas que não são validadas pela realização de auditoria.

#### 3.2. QUANTO A ABORDAGEM, TÉCNICA E PROCEDIMENTO

Serão apresentadas as técnicas exploratória e descritiva, a abordagem estudo de caso e bibliografia e o procedimento, utilizados na pesquisa.

##### 3.2.1 Quanto à técnica

###### a) Técnica Exploratória

A técnica exploratória aplicada na pesquisa busca a validação da conformidade do processo de rateio dos custos em uma unidade gestora, desde o levantamento dos dados, utilizando planilhas de controle de rateio dos custos, a

implantação destes dados no sistema até os relatórios gerados pelo sistema gerencial de custos, por meio das técnicas de auditoria operacional.

#### b) Técnica Descritiva

A técnica descritiva aplicada na pesquisa busca a verificação mais sistematizada do processo de rateio de custos, desde o levantamento dos dados, a implantação desses dados no sistema até os relatórios gerados pelo sistema gerencial de custos, constatando se a periodicidade definida pelos agentes da administração atende a necessidade de análise, pelos mesmos, para detectarem falhas e/ou erros dos dados que compõem os relatórios finais.

A aplicação de um questionário nos agentes da administração que atuam diretamente no controle dos custos com a finalidade de observar o grau de conhecimento e preparo dos mesmos, que são os responsáveis pelos dados implantados no sistema gerencial de custos.

### 3.2.2. Quanto à abordagem

#### a) Abordagem Estudo de Caso

O estudo desenvolvido por meio da coleta de informações enfatiza os aspectos qualitativos da informação como a utilização de entrevistas com perguntas abertas e observação direta dos entrevistados e as várias fontes de dados referentes ao controle de custos na unidade gestora. Este estudo permite uma análise detalhada do processo em exame e formular hipóteses sobre os indícios de falhas e/ou erros a serem testadas e evidencia os aspectos fortes e fracos da operacionalização do processo de controle e rateio dos custos.

#### b) Abordagem Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica desenvolvida com base em material elaborado pelos principais órgãos normatizadores da atividade de auditor no país.

### 3.2.3. Quanto ao Procedimento

A pesquisa qualitativa nesta pesquisa se justifica pela necessidade de aplicar a análise dos reflexos da utilização dos relatórios gerados pelo sistema gerencial de

custos no processo de gestão da unidade gestora, além da obrigatoriedade estipulada em lei específica.

### 3.3. LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES E ANÁLISE DOS DADOS

#### a) Levantamento e análise dos processos

A realização do levantamento e análise dos processos observados na unidade gestora, que se iniciam pela coleta de dados estruturais da unidade para possibilitar o rateio dos custos, por um determinado responsável, apresentados em planilhas informatizadas, e posterior inclusão por outro agente responsável no sistema gerencial de custos, podem ocorrer por meio da análise dos relatórios originais pela conferência de somas e cálculos, exame das documentações originais geradas pela unidade e incluídas no sistema de controle de custo, a verificação do montante de recursos orçamentários que foram consumidos e aplicados, identificação dos valores registrados no controle do sistema de custos.

#### b) Levantamento e análise das entrevistas

As entrevistas elaboradas, em questionários, consistem basicamente em demonstrar o grau de conhecimento sobre as atividades dos responsáveis envolvidos no processo, o que implica na possibilidade de validar a conformidade aplicando a auditoria operacional.

### 3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

A pesquisa ocorrerá no ambiente de uma Unidade Gestora - UG, da quinta região militar, sediada em Curitiba-PR, com o propósito de por intermédio das técnicas da auditoria operacional, validar a conformidade dos custos públicos, apoiado no sistema gerencial dos custos, implantado na UG pelo período de dois anos.

#### **4. PROPOSTA DE AUDITORIA OPERACIONAL APLICADO SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTOS - UNIDADE GESTORA MILITAR**

Neste item será apresentada: unidade gestora, características da unidade gestora militar, estrutura administrativa, sistema gerencial de custos, mapeamento dos principais custos da organização, aplicação da auditoria operacional na validação da conformidade, aplicação de testes nos pontos mapeados e a consolidação, análise dos dados levantados – processamento e relatório; proposta uma rotina de acompanhamento aplicando a auditoria operacional.

##### **4.1. UNIDADE GESTORA**

Será abordado neste item, como se procede a criação de uma unidade gestora, e a definição de unidade gestora militar.

##### **4.1.1. Criação de Unidade Gestora**

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional a criação de unidade gestora executora, ou seja, unidade que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em consequência, está sujeito a tomada ou prestação de contas anual, requer: a abertura de conta bancária no Banco do Brasil, ficha de autógrafos; portaria de nomeação do ordenador de despesas, gestor financeiro e os respectivos substitutos; portaria de nomeação do responsável pela conformidade de registro de gestão.

Os dados apresentados para a criação da unidade gestora executora correspondem ao ato de autorização de criação da nova unidade gestora executora (estatuto, lei, decreto, etc). Esta informação justifica-se para os fins históricos da própria unidade gestora perante órgãos superiores, a exemplo do Tribunal de Contas da União, que recomenda a criação criteriosa para as unidades; - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica essencial, em face de operações que envolvem a Receita Federal do Brasil, tais como documento de arrecadação fiscal, guia da previdência social, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte; a denominação da UG poderá conter até

quarenta e cinco caracteres e a denominação do título reduzido até dezenove caracteres.

Após a criação da unidade gestora os seus executores realizam o seu registro no sistema integrado da administração financeira do governo federal nas transações do SIAFI: “Atuagente”, “Atuug”, registro dos responsáveis: ordenador de despesas, gestor financeiro e o responsável pela conformidade de registro de gestão. Para que ocorra o cadastramento dos servidores da nova UG, o cadastrador da unidade gestora principal (setorial contábil) optará por cadastrá-los diretamente ou manter um cadastrador de unidade.

#### 4.1.2. Unidade Gestora Militar

A unidade gestora militar apresenta estrutura própria e meios necessários de material e pessoal para gerir recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais da união e de terceiros, que possui autonomia administrativa. Sendo necessário a definição de um quadro de cargos previstos de agentes executores diretos da administração, ou seja, fiscal administrativo e encarregado dos setores de pessoal, finanças, material e aprovisionamento; a existência de instalações adequadas para o exercício das atividades a serem desenvolvidas pelos agentes executores diretos da administração.

No tocante ao gerenciamento dos recursos públicos destinados à manutenção da vida vegetativa das unidades, cabe salientar que na região abrangida pela fiscalização da quinta inspetoria existem muitos fatores que influenciam nas tomadas de decisões de como gastar estes recursos; um destes fatores é, principalmente, aquele que se refere à escolha dos potenciais fornecedores de materiais ou prestadores de serviços.

#### 4.2. CARACTERÍSTICAS DA UNIDADE GESTORA MILITAR

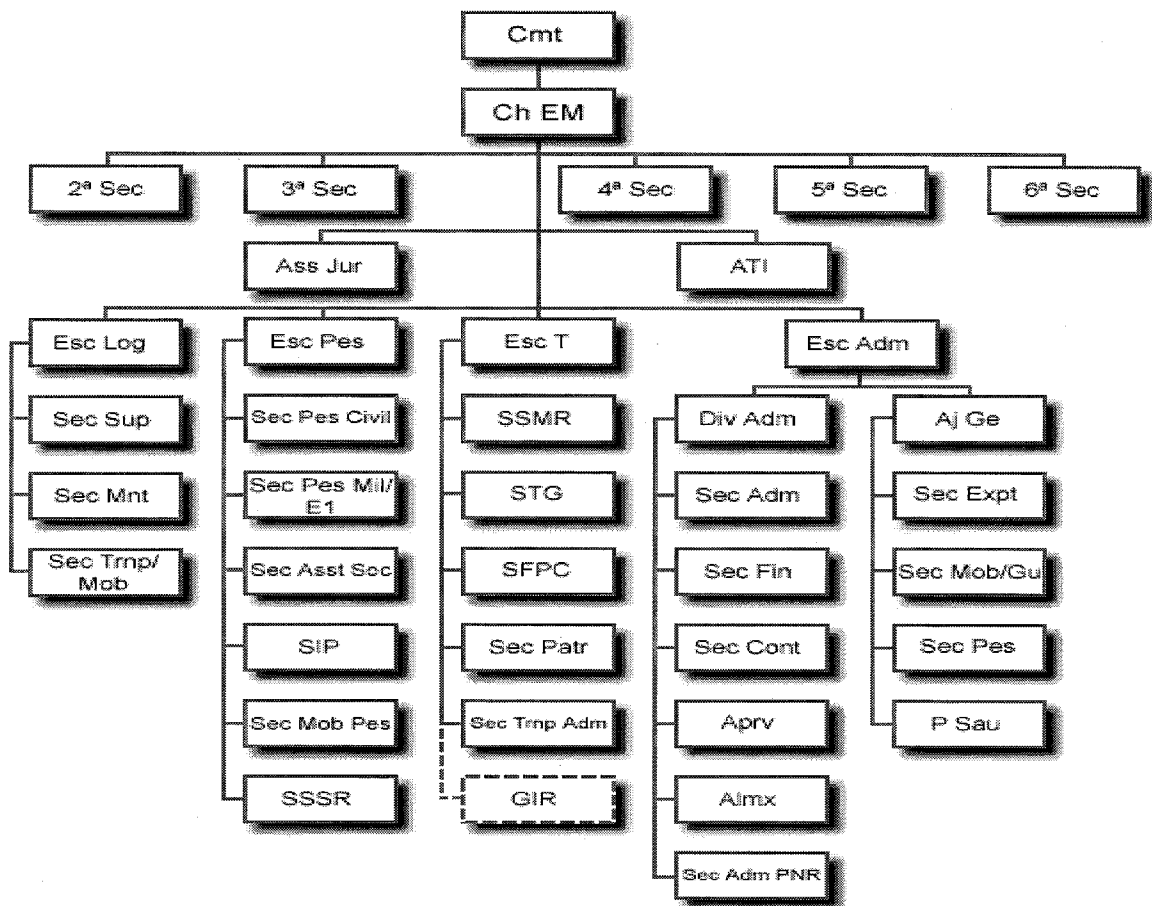
As unidades gestoras executoras – hospitais, batalhões de construção, de suprimento, logísticos e colégio - vinculadas a quinta região militar possuem características particulares, de acordo a finalidade de sua criação, dentre as quais estas unidades realizam: - o planejamento das ações de defesa territorial e defesa

interna da área de sua jurisdição; - proporcionam, em caráter assistencial, educação de nível fundamental e médio e instrução militar a órfãos e filhos de militares e, excepcionalmente a filhos de civis; - prestam atendimento de saúde em caráter ambulatorial e/ou hospitalar aos militares da ativa, da reserva, reformados, pensionistas, dependentes legais do exército, pacientes da marinha e aeronáutica oficialmente encaminhados e servidores civis do exército e seus dependentes, socorro de urgência e emergência; - cooperam com as autoridades civis e militares no que se referir à saúde pública, calamidades e manobras militares.

Promovem e incentivam a pesquisa científica e o intercâmbio cultural com as entidades civis ou militares de outras forças, com o intuito de aprimoramento das ciências médicas e hospitalares, mantendo em pleno funcionamento para tal fim o centro de estudos; - projetam, constroem e realizam a manutenção corretiva de aquartelamentos e próprios nacionais residenciais e em obras de cooperação e instrução conveniadas entre órgãos federais, estaduais, municipais com o exército por intermédio da diretoria de obras e cooperação; e - provisionam as unidades de materiais e prestam apoio de manutenção de materiais militares, atuam como depósito de suprimento na armazenagem do material para suprimento.

4.3. ESTRUTURA ADMINISTRATIVA

Organograma do Comando da 5ª Região Militar e 5ª Divisão de Exército.



**Figura 2:** Organograma do Comando da 5ª R M - 5ª D E  
Fonte: <http://www.5rm5de.eb.mil.br/>

Significado das siglas: Cmt – Comandante; SCmt – Subcomandante; 2ª/3ª/4ª/5ª/6ª Séc – Seções; Ass Jur – Assessoria Jurídica; ATI – Assessoria da Tecnologia da Informação; Esc Log/Pés/T/Adm – Escalões: Logístico, de Pessoal, Territorial e Administrativo; Seções de Suprimento (Séc Sup), de Pessoal Civil (Séc Pés Civil), do Serviço Militar Regional (SSMR), Div Adm (Divisão Administrativa); AJ Ge (Ajudância Geral); Séc Mnt (Seção de Manutenção); Séc Pés Mil/E1 (Seção de Pessoal Militar do Estado-Maior 1); STG (Seção do Tiro de Guerra); Sed Adm (Seção administrativa); Séc Expt (Seção de Expediente); Séc Trnp/Mob (Seção de Transporte / Mobilização); Séc Asst Soc (Seção Assistência Religiosa); SFPC (Seção de Fiscalização de Produtos Controlados); Séc Fin (Seção Financeira); Séc Mob/Gu (Seção Mobilizadora/Guarnição); SIP (Seção de Inativos e Pensionistas); Séc Patr (Seção de Patrimônio); Séc Cont (Seção de Contabilidade); Séc Pés (Seção de Pessoal); Séc Mob Pés (Seção Mobilizadora de Pessoal); Séc Trnp Adm (Seção de Transporte Administrativo); Aprv (Aprovisionamento); P Sal (Pelotão de Saúde); SSSR (Seção do Serviço de Saúde Regional); GIR (Gabinete de Identificação regional); Almox (almoxarifado) e Séc Adm PNR (Seção de Administração de Próprios Nacionais Residenciais).



#### 4.4. SISTEMA GERENCIAL DE CUSTO UTILIZADO – INTERNO

A complexidade de atividades desenvolvidas pelas diversas organizações militares torna-se é uma grande dificuldade enfrentada pelo exército, pois as unidades desempenham atividades específicas, de acordo com sua missão dentro da força. Como por exemplo, as Unidades Operacionais (Batalhões de Infantaria, Regimentos de Cavalaria e Grupos de Artilharia), as Unidades de Saúde (Hospitais e Policlínicas militares), as Unidades de Logística (Batalhões de Suprimento, Batalhões Logísticos e Arsenais de Guerra), além dos gestores de recursos, unidades de caráter administrativo e de controle interno.

Com base nessas características, o Exército optou pelo método de custeio ABC, por ser o mais adequado às suas peculiaridades, compactuando, assim, com a doutrina existente sobre apuração de custos no setor público.

A exigência legal da utilização de um Sistema Gerencial de Custos, o aperfeiçoamento gerencial das organizações, principalmente no atual cenário, onde os recursos financeiros são cada vez mais escassos, fator que tem levado o exército a adotar posturas compatíveis para fazer frente a esse desafio.

Atualmente, novos instrumentos de gestão têm sido incorporados às organizações públicas, a fim de dotar seus administradores de maior capacidade gerencial, o que implicou na necessidade de o Exército, acompanhando a modernidade, implementar novas filosofias gerenciais que propiciassem a melhoria de sua própria gestão.

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF), por intermédio da Diretoria de Contabilidade (D Cont), desenvolveu um Sistema Gerencial de Custos para o Exército (SISCUSTOS), que se constituirá em ferramenta primordial para a melhoria do desempenho organizacional da Instituição.

O SISCUSTOS é uma das ferramentas para aperfeiçoar a capacidade gerencial da Instituição, com reflexos diretos na melhoria da operacionalidade da Força. Seu enfoque, predominantemente gerencial, visa a identificar as atividades que consomem recursos e que resultam na consecução de um produto ou de um serviço.

O desenvolvimento deste sistema está fundamentado nos instrumentos legais:

- Art 85 da Lei nº 4.320, de 17/03/64 “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros”;

- Art 79 do Decreto-Lei nº 200, de 25/02/67 “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”;

- Parágrafo 1º do Art 137 Decreto nº 93.872, de 23/12/86 “A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.”;

- Parágrafo 1º Art. 142 Decreto nº 93.872, de 23/12/86 “O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.”

- Parágrafo 3º do inciso VI, do Art 50 da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal “§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”;

- Inciso V, do Art 15, da Lei nº 10.180, de 06/02/2001 Presidência da república; - Plano de Gestão do Governo Federal “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”;

- Portaria nº 932, do comandante do exército, de 19/12/2007. Normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército.

#### 4.5. MAPEAMENTO DOS PRINCIPAIS CUSTOS DA ORGANIZAÇÃO – INTERNO

Neste tópico será apresentado o funcionamento do sistema gerencial de custos integrado aos demais sistemas corporativos e mapeando os principais centros de custos, a sistemática de entrada de dados e o relatório gerado pelo sistema *flex vision*.

##### 4.5.1 Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos

Uma das diretrizes para a modelagem do Sistema foi à adoção de um método de custeio que possibilite a apuração e o controle dos custos das organizações em função das atividades que elas executam, sejam meio ou fim. O mapeamento, seguido da aferição dos custos das atividades das organizações militares do Exército, identificará aquelas que agregam ou não agregam valor aos bens e serviços produzidos.

O Sistema toma por base o custeio baseado nas atividades administrativas, mais conhecidas por método “ABC” (*“Activity Based Costing”*), sobre o qual serão aplicados conceitos peculiares à Instituição, e terá como fonte de dados as listas das atividades das organizações, os direcionadores de atividades, os objetos de custo e informações extraídas de sistemas corporativos em uso no Exército, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) que é um módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX), o Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES) e o Sistema de Retribuição no Exterior (SRE).

O Sistema que baseia-se na legislação federal, propiciando ao gestor das organizações o levantamento dos custos até o nível programa de governo. Cada projeto/atividade poderá dar origem a vários grupos de custos que, por sua vez, poderá se subdividir em tantos centros de custos quantos forem necessários.

Os centros de custos são divididos em três áreas de abrangência: - a. centros de custos finalísticos - São aqueles que dizem respeito às atividades finalísticas de cada órgão gestor; - centros de custos de apoio - São aqueles que dizem respeito à manutenção da vida vegetativa das organizações militares; e - centros de custos específicos - São aqueles que dizem respeito à missão institucional das UG, porém limitados às suas atividades administrativas.

A importação de dados, ou seja, carga no Sistema é realizada pelo SISCUSTOS sob a gestão da D Cont, com os dados provenientes do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) que é um módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX), do Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES), do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e do Sistema de Retribuição no Exterior (SRE), objetivando disponibilizar informações gerenciais às UG

As UG inserem dados como alocação de pessoal, carga energética e telefones instalados diretamente no SISCUSTOS. Os dados de custeio relativos aos serviços são inseridos no SIAFI, por meio da apropriação das faturas por nota de sistema no subsistema contas a pagar, indicando a atividade, por meio do código do centro de custos. Já os dados relativos aos materiais, serão considerados no momento do seu consumo - saída do depósito. Alguns exemplos de insumos que compõem os centros de custos: 99001 – rateio de energia elétrica; 99002 – rateio de água; 99003 – telefone; 99004 – rateio do contrato de limpeza/manutenção; 99005 – outros serviços rateáveis da própria UG; e 99006 - outros serviços rateáveis de UG beneficiada.

Quando a apropriação referir-se à liquidação da despesa de serviços rateáveis (energia elétrica, água, telefone, contratos, etc.) e os serviços em geral, serão utilizados diretamente os códigos de centros de custos correspondentes a essas atividades.

Na liquidação da despesa com serviços e material consumo e permanente no SIAFI são alimentados os centros de custos com seus respectivos códigos. A despesa com serviços é contabilizada como custo no momento da liquidação no subsistema contas a pagar – CPR e a despesa com aquisição de material tornar-se-á custo no momento de sua aplicação, ou seja, na saída do almoxarifado.

Por isso, existe a necessidade de neste momento, informar o centro de custos para o qual está saindo o material. Esses procedimentos são realizados via pedido de material no SISCOFIS.

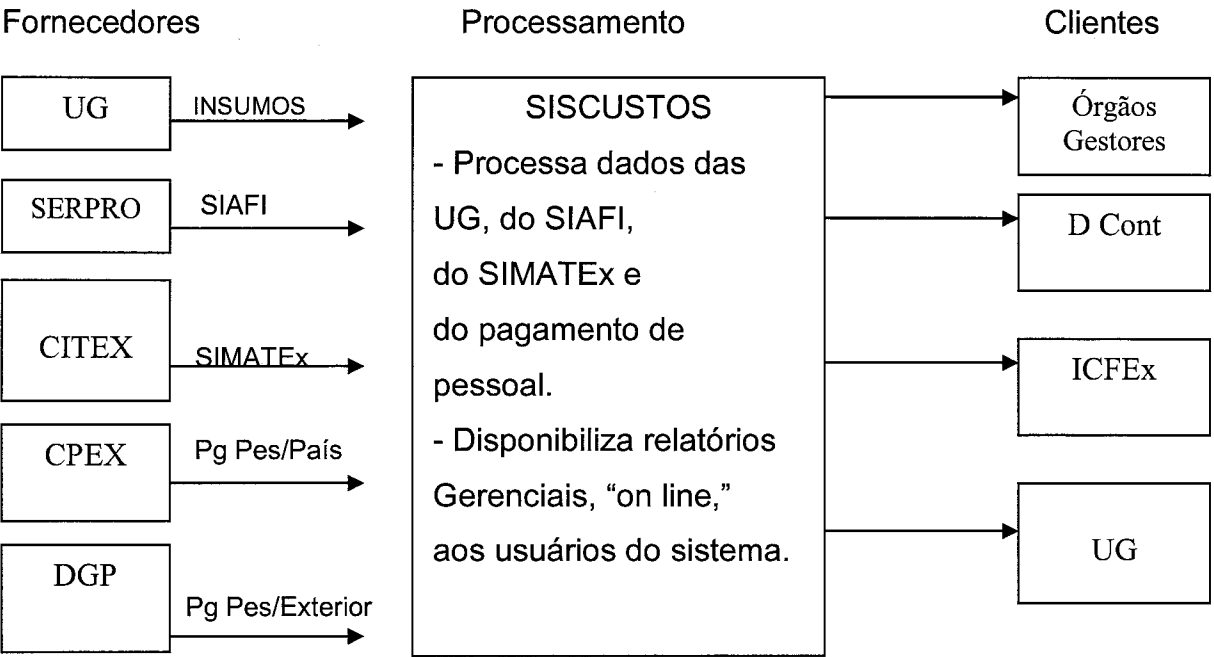
A D Cont, utilizando uma ferramenta de extração de dados, fará a captura dos dados de custeio lançados no SIAFI, pelas UG, carregando-os no SISCUSTOS.

Mensalmente, o Centro de Pagamento do Exército (CPEx), através do SIAPPES/SIAPE, disponibilizará o banco de dados do último pagamento do pessoal

militar e civil do Exército efetuado, que é carregado no Sistema, caracterizando a alocação do pessoal pelos diferentes Centros de Custos.

O Centro Integrado de Telemática do Exército (CITEx) disponibilizará os dados de custos referentes ao material de consumo e ao material permanente, através do SISCOFIS/SIMATEX que é gerenciado pelo Departamento Logístico (D Log). O Departamento-Geral do Pessoal (DGP) disponibilizará o banco de dados do pagamento do pessoal no exterior através do SRE.

Integração do SISCUSTOS com outros Sistemas Corporativos em uso:



**Figura 3:** Integração de Sistemas  
Fonte: DCont (adaptado pela autora)

O sistema opera, inicialmente, com o cadastro do gestor de custos e do operador de custos. A conformidade mensal de operadores, que integra o processo de gerenciamento de acesso e segurança do sistema, tem por objetivo automatizar a rotina periódica de confirmação ou desativação de usuários pela própria UG, através de seu operador representante ou substituto.

A execução mensal da conformidade de gerentes e operadores é necessária para todas as UG. Implicará na manutenção dos usuários da UG. Sendo responsabilidade do gerente de custos verificar e fiscalizar se o administrador a UG realiza a conformidade.

#### 4.5.2 Relatórios do Sistema Gerencial de Custos

Inseridos todos os dados necessários, o Sistema Gerencial de Custos disponibiliza Relatórios Gerenciais “on-line” aos usuários. O sistema *Flex Vision* é uma ferramenta que permite a visualização dos dados armazenados em bancos relacionais, nos mais variados formatos. Todos os totais, cálculos, filtros e formatação podem rapidamente ser definidos e alterados pelo usuário.

Os dados são criados através de um mapeamento feito sobre o esquema do banco relacional - tabelas e colunas, definindo-se os fatos que serão analisados, os aspectos relevantes para análise, os valores que serão totalizados e expressões lógicas que poderão restringir os registros que serão usados no cálculo de métricas ou no processamento de consultas.

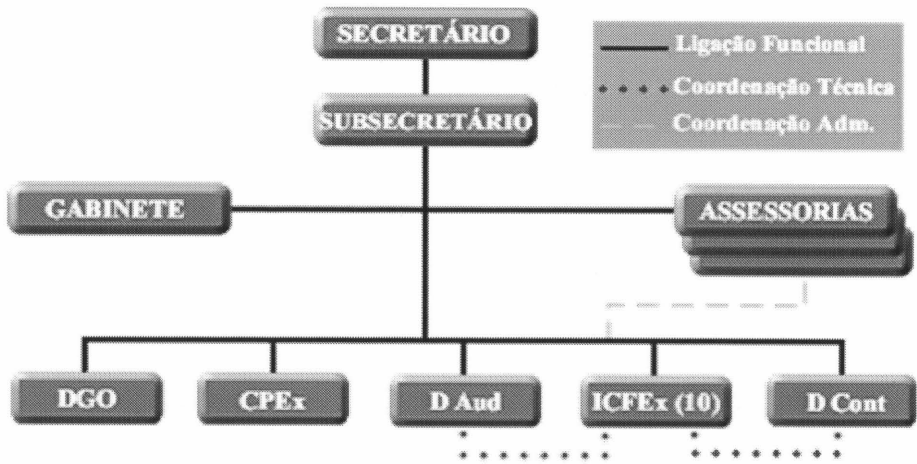
#### 4.6. AUDITORIA OPERACIONAL NA VALIDAÇÃO DA CONFORMIDADE

Será abordado neste tópico o sistema de controle interno no comando do exército, apresentado o organograma e a aplicação da auditoria operacional.

##### 4.6.1 Sistema de Controle Interno

No âmbito do Comando do Exército o órgão central de controle interno é a secretaria de economia e finanças - SEF, com sede em Brasília. A Sef possui em seu organograma, três diretorias (contabilidade, auditoria e gestão orçamentária), o centro de pagamento de exército e as inspetorias de contabilidade e finanças – ICFEx. Todas estas unidades estão ligadas a Sef, funcionalmente.

Para melhor entender essa estrutura, abaixo, apresenta-se o organograma do sistema de controle interno do comando de exército:



**Figura 4:** Organograma do Controle Interno  
Fonte: [www.sef.eb.mil.br](http://www.sef.eb.mil.br)

As inspetorias, em número de onze estão distribuídas nas seguintes cidades: Rio de Janeiro-RJ (1ª), São Paulo-SP (2ª), Porto Alegre-RS (3ª), Juiz de Fora-MG (4ª), Curitiba-PR (5ª) – laboratório para o estudo de caso, Recife (7ª), Belém (8ª), Campo Grande-MS (9ª), Fortaleza-CE (10ª), Brasília-DF (11ª) e Manaus-AM (12ª).

As inspetorias possuem ligação de coordenação com as assessorias da Sef. Com as diretorias de auditoria e de contabilidade as inspetorias possuem ligação técnica. As diretorias são órgãos normativos-técnicos enquanto que as inspetorias são órgãos fiscalizadores.

São setoriais contábeis analíticas, possuem em seu organograma quatro seções: a primeira seção é responsável pelo treinamento e apoio técnico, a segunda seção pelas auditorias e fiscalização das unidades gestoras executoras, a terceira seção pelo acompanhamento contábil, patrimonial e financeiro das unidades gestoras executoras e a quarta seção é responsável pela atividade meio da inspetoria.

É na segunda seção que trabalham os agentes responsáveis pela execução da auditoria nas unidades. Para isso, a Sef aprova o plano de inspeções e visitas de auditoria, por semestre e por unidade gestora executora.

Para a realização das atividades de auditoria a segunda seção dispõe de uma equipe de auditores que utilizam papéis de trabalho previamente elaborados pela diretoria de auditoria, porém sempre são adaptados em virtude das características de cada unidade. Antes de cada auditoria, o chefe da equipe distribui as missões de cada um para que os mesmos possam realizar os trabalhos de pré-auditoria.

#### 4.6.2 Aplicação da Auditoria Operacional

A aplicação da auditoria operacional pode ser considerada como revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais, com a finalidade de avaliar e validar os recursos da unidade, ou seja, estão sendo usados eficientemente, e se estão alcançando os objetivos operacionais.

Através da auditoria operacional tem-se uma avaliação de eficácia da unidade em cumprir seus objetivos, programas e metas, e da eficiência, economicidade e legalidade na administração de seus recursos.

Nesse caso, verifica-se a preocupação do auditor com o sistema de informações contábeis da UG, buscando confirmar a economicidade na aquisição ou obtenção dos recursos, assim como a eficiência na aplicação dos recursos para a concretização das metas e dos objetivos e a eficácia das ações desenvolvidas.

No setor público expansão da realização da auditoria operacional, pode ser atribuída no desenvolvimento das demandas legislativas por informações úteis sobre os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia das operações governamentais.

As informações operacionais ajudam nas tomadas de decisões sobre orçamentos, na implementação de medidas corretivas e na supervisão superior, como meio de melhorar a prestação de contas perante o público.

Os auditores com competência profissional realizam a organização de auditoria com independência, mantendo-a nas atitudes e na aparência, no zelo profissional ao fazerem à auditoria e prepararem o relatório.

Os trabalhos adequadamente planejados, supervisionados e corroborados por papéis de trabalho corretamente, feitos, buscando obter evidências suficiente, competente e relevante, que proporcione uma base razoável para o parecer do auditor; atentando para possíveis circunstâncias de fraude, abuso e atos ilegais.

O relatório apresentado por escrito, objetivos, imediatos, oportunos, relatando os dados exatos fidedignos e os fatos descobertos de maneira convincente, clara, simples, concisa, competente e revisado na forma de rascunho, pela unidade de auditoria.

A auditoria operacional não difere da auditoria convencional, entretanto, na auditoria operacional a fase de planejamento ganha relevância em virtude da necessidade de se determinar o alcance da auditoria, seus objetivos, critérios, recursos necessários, a formação da equipe de auditoria.



#### a) Planejamento

No planejamento de auditoria realiza-se o levantamento dos dados relativos à situação da unidade gestora a ser auditada, realizado o levantamento de informações previamente pela auditoria e, posterior o levantamento *in loco* na unidade gestora.

Geralmente, o planejamento para execução de auditorias operacionais inicia com a identificação de um fato a ser descoberto, provavelmente, esse fato poderá ser uma condição observada por auditores, neste caso a possibilidade de identificar os custos da unidade.

A situação observada podendo ser positiva ou negativa constituirá uma premissa básica sobre a qual se fundamenta a descoberta de um fato. Sendo assim, este será o ponto central da elaboração de planos para realização da auditoria e coleta das informações necessárias. Para elaborar uma auditoria operacional depende de se fazer um bom planejamento antecipado que possa ajudar a organizar o trabalho de auditoria e encaminhá-lo no rumo certo.

O Relatório de planejamento onde as informações são colhidas na fase de visão geral, e sempre submetidas à aprovação do chefe da auditoria.

#### b) Programa

A elaboração do programa de auditoria é outra etapa a ser realizada após ter tomado conhecimento dos objetivos, das políticas, das ações e da situação da unidade, com a finalidade de detalhar os objetivos do trabalho e os procedimentos a serem desenvolvidos.

O programa de auditoria será parte integrante do relatório de planejamento e deverá explicitar: área/programa/projeto que será objeto de aprofundamento de auditoria; os critérios da escolha da área/programa/projeto objetivos gerais e específicos da auditoria; critérios de auditoria a serem observados como base de comparação, julgamento e apreciação de desempenhos; procedimentos de auditoria, métodos e técnicas a serem utilizados; composição da equipe de auditoria; cronograma dos trabalhos; e estimativas dos custos incidentes sobre os trabalhos.

Para atingir os objetivos da auditoria, em relação à área/projeto selecionado, estabelecidos no programa de auditoria, a equipe observará os procedimentos definidos - como fazer e utilizar os critérios estabelecidos como base de comparação, julgamento e apreciação do desempenho do objeto auditado. Os papéis de trabalho, instrumento de fundamental importância são preparados

previamente no decorrer da execução da Auditoria, conforme as circunstâncias e peculiaridades de cada unidade.

O programa de auditoria elaborado poderá sofrer evoluções. Tendo em vista, a descoberta de um novo fato, vinculado ou não ao programa inicial, direciona a um processo evolutivo. E quando isso acontece, em geral, o programa de auditoria terá de ser revisto. Este fato caracteriza para os auditores as dificuldades na realização de auditorias operacionais.

A revisão detalhada consiste do exame e avaliação da atividade ou programa específico, na extensão julgada necessária para executar com êxito, os objetivos contidos no plano de auditoria. Os auditores devem ter certeza de que a informação obtida é válida. Além de válida, ela deve ser fidedigna, suficiente e relevante.

#### c) Levantamento

O levantamento de dados relativos à unidade auditada contempla um levantamento minucioso da estrutura contábil, patrimonial e financeira da unidade, materiais e financeiros necessários a execução do trabalho. O levantamento preliminar *in loco* consiste em visitas à unidade com a finalidade de conhecer a sua situação atual. Constata-se que as auditorias de natureza operacional são precedidas de um levantamento de auditoria em seu objeto (programa, projeto, atividade, sistema, órgão ou entidade). O levantamento de auditoria visa determinar se um trabalho proposto é exequível e relevante.

No início do trabalho, a equipe elabora um plano de levantamento de auditoria, especificando o tamanho da equipe, período do levantamento e custo estimado; programação de visitas; estratégia de coleta e análise de dados; pauta de temas que serão debatidos com os gestores do objeto da auditoria; data para a apresentação do relatório de levantamento de auditoria; cronograma de atividades com indicação de responsáveis.

No final do levantamento de auditoria, a equipe prepara um relatório, que será submetido à aprovação do chefe da equipe. O relatório sintetiza os dados coletados e as conclusões alcançadas, indicando o tipo de trabalho de auditoria que se pretende realizar.

#### d) Coleta de dados

Os dados sobre desempenho são fundamentais para a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto da auditoria.

A equipe emprega o tempo e o esforço estritamente necessários para concluir se um trabalho proposto deve ou não ser executado.

Em geral, isso exige a realização de todas as etapas do levantamento de auditoria. Contudo, é possível que a equipe possua os elementos exigidos para que seja definida a exeqüibilidade e a relevância de uma auditoria, bem como os seus objetivos.

Os dados levantados antecipadamente são uma exigência para se obter informações práticas gerais sobre todos os aspectos importantes da organização, do programa ou atividade submetida a exame. O auditor poderá ter uma perspectiva de importantes programas ou atividades e de aspectos-chave de áreas que parecem difíceis de controlar ou suscetíveis de abusos ou negligência, e ao identificar a área com problema. Os procedimentos e controles administrativos são examinados para determinar por que o desempenho não está à altura e que medidas correlativas o agente da administração poderá adotar.

Os relatórios dos sistemas corporativos geram dados e/ou informações, que servem ao agente da administração para a tomada de decisão, e são úteis, também, para o auditor. Este poderá avaliar até que ponto a administração tem adotado as ações corretivas, caso tenham sido anteriormente recomendadas. O auditor pode investigar as razões e justificativas pela inércia em tais casos e efetuar uma avaliação.

Os resultados do levantamento talvez seja a parte mais importante de um levantamento de auditoria. O auditor fará constar do resumo uma explicação do que foi feito suas observações e recomendações para trabalho posterior.

#### e) Execução

Na etapa da execução da auditoria de operacional envolve o desenvolvimento dos trabalhos de campo, baseados no projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa e a elaboração do relatório final.

Para garantir o bom andamento dos trabalhos de campo, assim como a qualidade do relatório final, é fundamental que a equipe de auditoria tenha pleno conhecimento das suas responsabilidades e dos objetivos do trabalho. Nesse sentido, o papel do chefe da equipe é fundamental na distribuição de tarefas e no acompanhamento dos trabalhos, realizando reuniões periódicas com a equipe, nas quais são discutidos os problemas surgidos durante os trabalhos de campo.

As inspeções *in loco* que são indispensáveis para ajudar o auditor a adquirir conhecimento prático das operações e do ambiente da organização. Elas são valiosíssimas em qualquer levantamento relacionado com economia, eficiência e eficácia.

A identificação dos achados de auditoria e dos efeitos correspondentes tem início, muitas vezes, já na fase de planejamento, na seleção das questões que serão investigadas. As evidências identificadas no levantamento de auditoria (achados em potencial) são, então, examinadas mais detalhadamente durante os trabalhos de campo.

As evidências coletadas são comparadas com os critérios de auditoria, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas constituem os achados de auditoria. Uma vez caracterizado o achado de auditoria, verificam-se os efeitos e à identificação das causas do desempenho observado. Em geral, esses procedimentos só são concluídos no final do trabalho de campo.

O efeito associado a um achado de auditoria, sempre que possível, deve ser mensurado. No caso de, por exemplo, processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos ineficientes, recursos ociosos ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos.

Por outro lado, os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como ausência de controle, decisões inadequadas ou descompromisso com a qualidade do bem ou serviço oferecido.

A causa de um achado de auditoria é a base para as recomendações. Caso haja múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe identifica aquela que, se modificada, pode prevenir situações similares. Considera-se, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das recomendações transcenda o objeto da auditoria.

Algumas vezes, a complexidade e a falta de informações precisas a respeito do objeto da auditoria podem comprometer o resultado da auditoria. Nesse caso, a equipe considera a conveniência de realizar um teste-piloto que permita checar a estratégia metodológica proposta, as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados.

Para obter um quadro representativo, a equipe escolhe, para a realização do piloto, o aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e certificar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá uma resposta conclusiva à questão de auditoria.

#### f) Relatório

O produto final do trabalho da equipe de auditoria é o relatório da auditoria de operacional. Portanto, é fundamental que a equipe dispense à sua preparação o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica desejado.

Nesse sentido, iniciar-se cada tópico ou parágrafo do relatório com a idéia principal, para a seguir desenvolvê-la de forma lógica e coerente, evitando-se o uso excessivo de adjetivações e de orações intercaladas, bem como de jargões ou termos técnicos que dificultem a compreensão do texto.

Quando o uso de termos técnicos for imprescindível, eles devem ser explicados. O relatório de auditoria operacional deve ter a seguinte estrutura: - sumário; - resumo; - introdução; - capítulos sobre os temas principais; - comentários do gestor; - conclusão; - proposta de encaminhamento; e - apêndices.

As recomendações que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são o aspecto mais importante da auditoria operacional. Portanto, não é suficiente declarar que a gestão de determinado programa requer aperfeiçoamentos, faz-se necessário indicar alternativas a serem consideradas.

### 4.7. APLICAÇÃO DE TESTES NOS PONTOS MAPEADOS

Neste item será apresentado, na esfera das unidades gestoras, o processo da coleta de informações, ou seja, um processo específico realizado no sistema gerencial de custos, iniciando pelo levantamento de dados em planilhas de controle, posterior liquidação das despesas em um dos sistemas corporativos e a emissão de relatórios e as técnicas e testes aplicados no processo mapeado.

4.7.1 Processo da coleta de informações

O agente da administração responsável pela coleta de informações, integrante da equipe de controle de custos da unidade, utiliza informações padronizadas para coleta de dados antes de inseri-las no sistema de custos. Para que ocorra o cadastramento das informações no sistema faz-se necessário fazer o levantamento, e coleta de dados.

Neste caso o rateio da energia elétrica a quantidade de lâmpadas e dos equipamentos elétricos, e relacionando por atividade desempenhada por cada militar, a quantidade, as horas de uso, a frequência da utilização (diária, semanal ou mensal) e a potência.

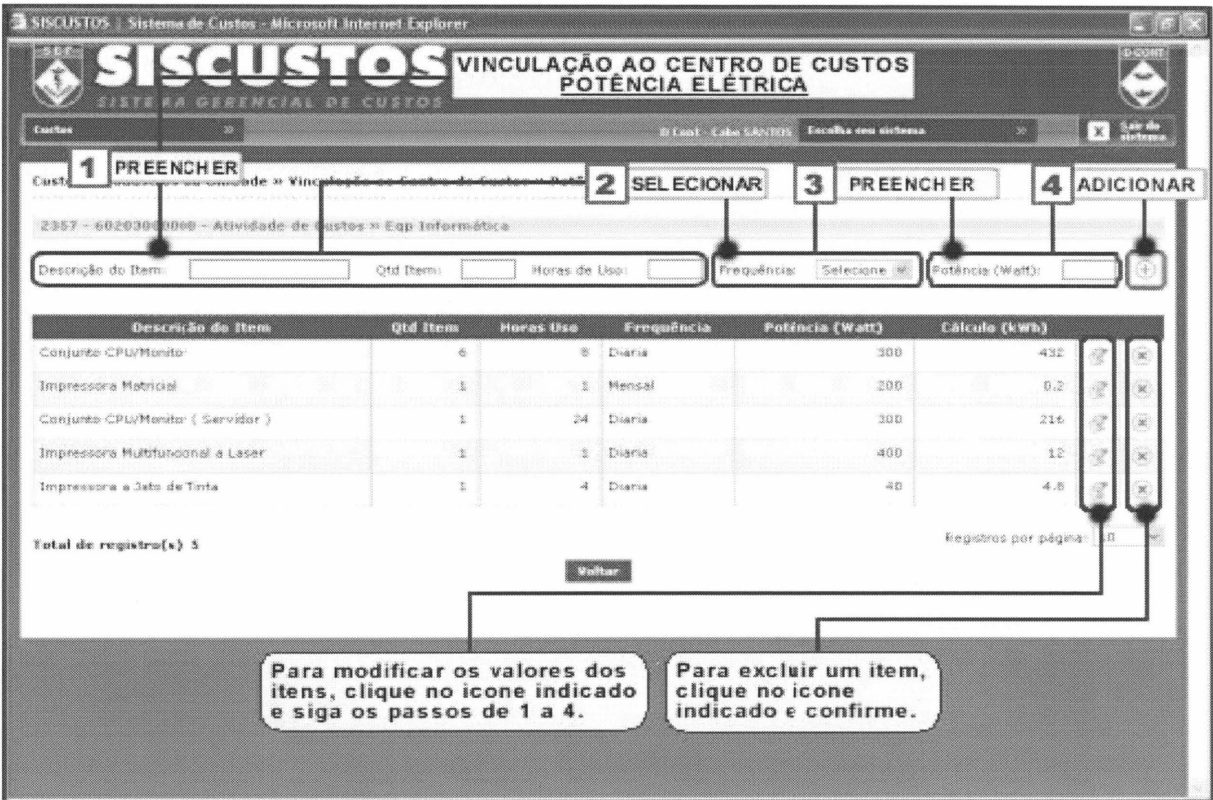
Se existirem equipamentos que não constem sua potência elétrica, multiplicará a amperagem pela voltagem, não sendo necessário o levantamento do potencial de consumo de energia elétrica das áreas comuns como os corredores, banheiros, sala de reunião, de lazer, pois o próprio sistema de custos fará o rateio de energia dessas áreas comuns aos demais centros de custos da UG.

PLANILHA DE LEVANTAMENTO DE POTÊNCIA ELÉTRICA DOS CENTROS DE CUSTOS  
Código e nome do Centro de Custos: 80106 – Administração de Pessoal Civil e Militar

ILUMINAÇÃO	Quantidade	Horas de Uso	Frequência		Potencia Watts
			Dia	Semana	Mês
Lâmpada fluorescente (adequar a relação para a UG)					
Lâmpada fluorescente econômica					
Lâmpada incandescente					
Refletor					

Figura 5: Planilha de levantamento  
Fonte: Modelo utilizado na unidade gestora

Após o levantamento dos dados utilizando planilhas de controle, o operador inclui a informação no sistema de custos, acessando o sistema com senha própria.



**Figura 6:** Tela do SISCUSTOS  
Fonte: <http://custos.sef.eb.mil.br>

No subsistema contar a pagar do SIAFI, este um dos sistemas corporativos utilizados, é realizada a liquidação da despesa, por meio do documento hábil “NP – Nota de pagamento”, onde obrigatoriamente, será preenchido o centro de custos específico da despesa, pelo valor total da fatura.

Entrada de dados inseridos no subsistema contas a pagar – SIAFI

SIAFI OPERACIONAL - EXTRA! Personal Client

Arquivo Editar Visualizar Ferramentas Sessão Opções Ajuda

---

SIAFI2007-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)\_\_\_\_\_

24/09/07 11:24      DADOS BASICOS - PAGAMENTO      USUARIO : CONCEICAO  
OPCAO : I - INCLUSAO      NUMERO : 2007NP  
UG/GESTAO EMITENTE : 160089 / 00001 - SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS  
CREDOR : 00082024000137 - COMPANHIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL DO D  
VALOR TOTAL : 25.176,36

ATIVIDADE ECONOMICA : \_\_\_\_\_  
CENTRO DE CUSTO : 99002\_\_\_\_\_  
FONTE DE RECURSOS : 0100000000  
VINC. PAGAMENTO : 400  
CATEGORIA DE GASTO : =  
TAXA DE CAMBIO : \_\_\_\_\_  
DATA VALORIZACAO : \_\_\_\_\_  
IDENT. TRANSF. : \_\_\_\_\_

PF1=AJUDA PF3=SAI PF6=REGISTRA PF7=DADOS BASICOS PF8=COMPROMISSO  
PF9=DADOS CONTABEIS PF10=DEDUCAO PF11=TRAMITE PF12=RETORNA

---

46

:00.2

NUM 11/25

SINA Server: Conectado SEFPPOOL (A0050Y11)

**Figura 7: Inclusão de dados no Atucpr**  
Fonte: Atucpr - SIAFI

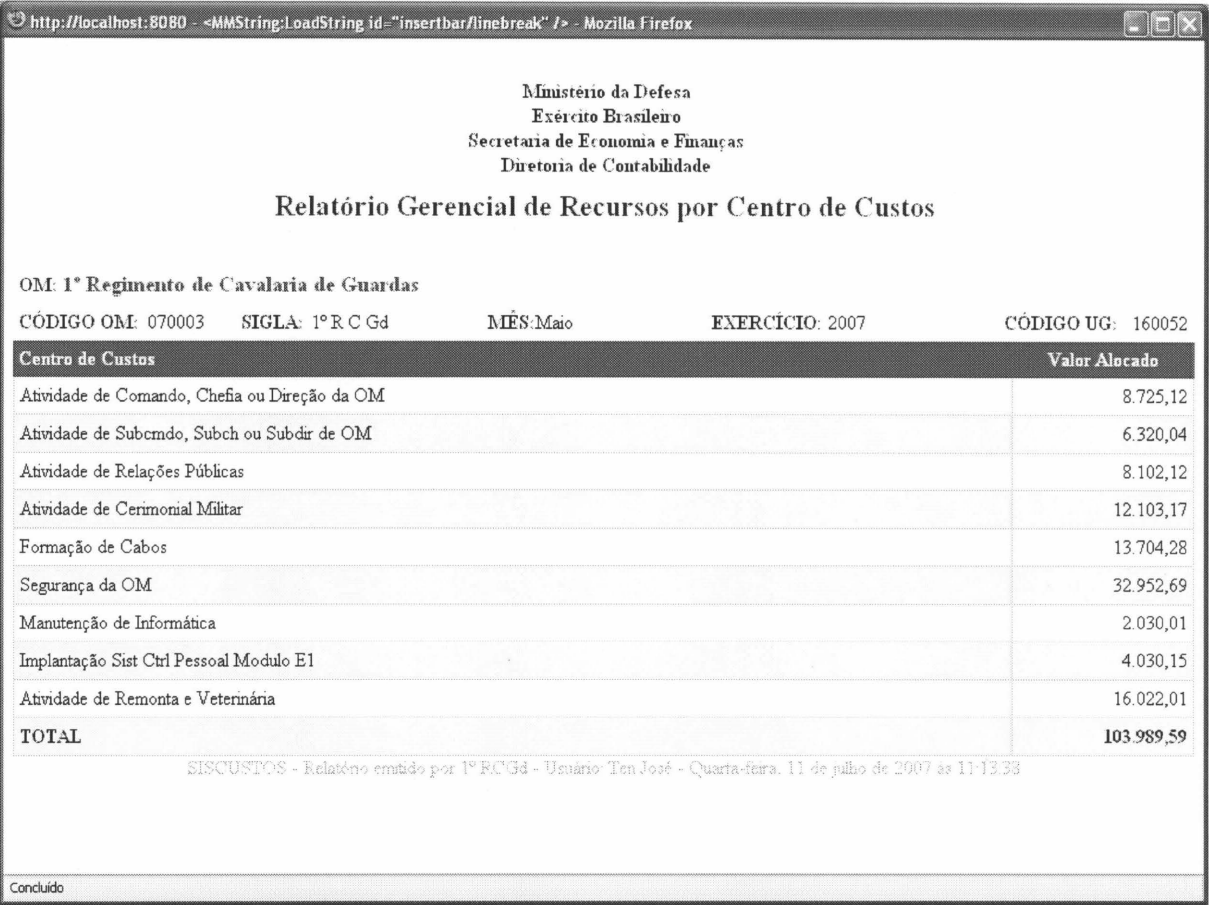
[illegible]

**Figura 8:** Inclusão de centro de custos no Atucpr  
Fonte: Atucpr - SIAFI



Esta informação gera saldo contábil nas contas contábeis específicas dos centros de custos, contas estas que fazem parte o plano de contas do SIAFI, como 5.6.9.1.0.0.0.0 – custo de produção

Com a definição na liquidação do centro de custos na liquidação do total das despesas e a entrada de dados nos centros de custos pelo rateio por atividade é possível gerar relatórios do sistema gerencial de custos por meio do sistema Flex vision.



**Figura 9:** Relatório do Sistema *Flex Vision*  
Fonte: <http://msainges.sef.eb.mil.br:8080/flexvision171>

4.7.2 Técnicas e testes aplicados no processo mapeado

Os auditores aplicam os testes no processo mapeados o exame da documentação original, este procedimento está voltado para a comprovação dos registros, neste caso das planilhas de levantamento de dados, da análise da inclusão dos dados no sistema corporativo - SIAFI e os relatórios que são produto deste processo.

Esse exame realizado pelo auditor, sobre tais documentos constatará a autenticidade da documentação, se as operações relacionadas ao processo, realizado na unidade, ocorreram dentro da normalidade, verificar se a documentação gerada no processo foi aprovada pelo ordenador de despesas e comprovar se os registros das operações contábeis correspondem aos documentos registrados (fatura de despesa).

No processo mapeado os testes aplicados no processo de revisão analítica procuram fornecer as evidências de auditoria quanto à integridade, à exatidão e à validade dos registros na unidade gestora, identificando a existência, ocorrência, abrangência, avaliação e mensuração das informações geradas no processo de registro no centro de custos.

#### 4.8. CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS LEVANTADOS

O levantamento e análise dos dados realizado no processo do controle dos custos e no sistema gerencial de custo do exército que utiliza o método de custo por atividades na unidade, dentro de suas peculiaridades, visando facilitar a tomada de decisões nos diversos escalões, oferecer dados concretos para negociar e justificar em melhores condições os recursos orçamentários do comando do exército.

Os centros de custos são o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio). Verifica-se que os insumos que integram os centros de custos são: a água, energia elétrica, telefone, pessoal, material de consumo, material permanente, serviços e contratos.

Os usuários do sistema são classificados de acordo com o perfil de acesso ao sistema, considerando o nível de abrangência de suas responsabilidades. O gestor de custos (gerente) tem as atribuições de propor em documento interno da unidade os operadores de custos do sistema; fornecer senhas aos operadores do sistema; selecionar os centros de custos da própria unidade, acompanhando a alteração, a criação e exclusão de centros de custos; e manter-se em dia com as atualizações ocorridas no sistema. O operador de custos inclui no sistema as informações referente a potência elétrica, pessoal e, mensalmente, os valores dos telefones; e manter os dados implantados no sistema sempre atualizados.

Os dados levantados e analisados na unidade foram selecionados os principais centros de custos, dentre esses o de energia elétrica, rateada pela potência elétrica dos equipamentos utilizados em cada atividade, tais com lâmpadas, equipamentos de informática. No levantamento do processo identificado na pesquisa após a seleção do centro de custos pelo gerente de custos, o operador de custos da unidade responsável, por exemplo, pela atividade do setor financeiro (centro de custos) vincula os insumos aos centros de custos. Na citada atividade estão vinculados os militares envolvidos, desde o chefe, adjuntos e auxiliares. Os adjuntos e auxiliares também participam da atividade de segurança pelo menos três dias por mês.

Na atividade do setor financeiro possui cadastrado: 3 microcomputadores 300W cada, 8 horas de frequência diária; 1 impressora jato de tinta 50 W horas de frequência diária; 1 cafeteira 600W, 1 hora de frequência diária; e 6 lâmpadas fluorescente de 20W cada, 8 horas de frequência diária. Após o levantamento e a coleta de dados realizado na unidade gestora pesquisada constata-se que, até o momento, os centros de custos relacionados com dados dos insumos com pessoal, energia elétrica e telefones, foram incluídos com informações que, como o cadastramento de um equipamento elétrico que apóia várias atividades e está alocada em apenas uma, compromete a veracidade e correção na avaliação e verificação dos relatórios.

Determinados centros de custos vinculados atividade de segurança, ou seja, à escala de serviço, aloca os militares de acordo com a média de dias que ele está envolvido na atividade, verifica-se no controle dos custos a permanência de militares dispensados, transferidos ou licenciados. Nas liquidações de despesas realizadas pela unidade, no SIAFI, constata-se que ocorre a utilização de centros de custos equivocados e não correspondente a atividade específica.

O sistema exige a execução mensal da conformidade de operadores, sendo de responsabilidade do agente que possui o perfil específico do sistema (administrador de unidade), possibilitando à própria unidade automatizar a rotina periódica de confirmação ou desativação de usuários. Nas liquidações de despesas no SIAFI de material de consumo/permanente utiliza-se o 999 e nas liquidações dos serviços, os centros de custos específicos de cada atividade na unidade, de acordo com a relação de centro de custos selecionados pelo gerente de custos e procedimentos já consolidados pela unidade.

Os centros de custos de rateio utilizados para liquidações no SIAFI: 99001 – rateio de energia elétrica; 99002 – rateio de água; 99003 – telefone para toda liquidação de telefone; 99004 – rateio de contrato de limpeza/manutenção; 99005 – outros serviços rateáveis da unidade geram saldo em contas contábeis específicas, sistema corporativo SIAFI, do grupo 5.6.0.0.0.0.0.0 custos e despesas. A unidade ao informar na liquidação da despesa o centro de custo incorreto tem a possibilidade de realizar, no SIAFI, um documento que realiza a correção do centro de custos.

Do exposto acima, fica evidente ressaltar a necessidade da atualização de conhecimentos dos agentes responsáveis quanto as informações sobre os controles de custos, por meio de versões atualizadas de manuais do sistema gerencial de custos.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A apuração de custos é uma ferramenta fundamental nas organizações para a tomada de decisão. Com o enfoque gerencial na administração pública, e a exigência legal é necessária a busca de resultados, com o objetivo de permitir determinar a eficiência, a eficácia e a economicidade da gestão pública.

Neste panorama a pesquisa apresentou os principais conceitos de custos, um breve histórico sobre a contabilidade de custos, os conceitos dos métodos de custeio, suas vantagens e desvantagens, a relevância da apuração dos custos e a importância da alocação nos setores públicos e privados.

O sistema gerencial de custos como ferramenta de medição dos custos nas unidades gestora da quinta região militar, utilizando o método de custeio ABC, explora as especificidades da instituição, adaptando-se às mais diversas realidades, características que os outros métodos pesquisados não contemplam.

Primeiramente, foi constatado por meio de entrevistas que as informações levantadas na unidade pelos agentes responsáveis podem comprometer a veracidade dos dados implantados no sistema de controle, devido à falta de aprimoramento e atualização dos seus conhecimentos e acompanhamento dos dados no sistema.

Na bibliografia pesquisada, foram verificadas as etapas da auditoria operacional aplicada no setor público, pelo controle externo, que permite identificar falha no processo de controles e levantamento de dados na unidade.

A prática da auditoria operacional pelo controle interno é recente, no setor público. Neste trabalho, especificamente, foi utilizada uma unidade gestora do Comando da 5ª Região Militar do Exército, que realiza o controle dos custos no sistema gerencial de custos, no qual não ocorre, ainda, a auditoria operacional, que objetiva a conformidade da aplicação dos recursos.

Conclui-se com esta pesquisa que as unidades gestoras, atualmente, conseguem apurar o quanto custa as suas atividades, identificam os insumos que contribuem para os resultados alcançados na execução das atividades de rotina, avaliam o montante de recursos consumidos em cada atividade, identificam quais as atividades agregam valor ao resultado final das ações a cargo dos órgãos gestores e buscam a eficiência - relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período

de tempo, se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida, essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos.

Com a adoção do sistema de custo a unidade gestora não só quantifica os custos dos processos empreendidos, quanto estabelece padrões de desempenho adequados e compatíveis com as expectativas da sociedade. Na prática este estudo de caso confirma a possibilidade de validação da conformidade dos resultados aplicados no orçamento público registrados no sistema de custos; avaliando o montante de recursos orçamentários que foram consumidos e aplicados; e consolidando em relatórios gerados pelo sistema de controle de custos, por meio da aplicação da auditoria operacional consubstanciada por um relatório que demonstra os resultados de forma transparente.

Cabe destacar, que este trabalho não pretendeu esgotar o assunto tratado, mas servir de subsídio para a continuidade do estudo da auditoria operacional e dos controles de custos no Comando do Exército.

## 6. REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm> > Acesso em 16 mar 2009.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D93872.htm). Acesso em 23 mai 2009.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm) . Acesso em: 22 maio 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Dispõe sobre normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 31 mar 2009.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm) .Acesso em: 16 mar 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas. 1997.

CMN – Conselho Monetário Nacional. Brasília. Resolução nº 2.267, de 9 de março de 1996. Disponível em: <http://www5.bcb.gov.br/normativos/detalhamentocorreio.asp?N=096067448&C=2267&ASS=RESOLUCAO+2.267>. Acesso em: 23 mar 09.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1982.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IMONIANA, Joshua Onome. **Auditoria: abordagem contemporânea**. São Paulo: Associação de Ensino de Itapetininga, 2001.

JOHNSON, Thomas; KAPLAN, Robert S. A relevância da contabilidade de custos. 2 ed. Tradução Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JUND, Sérgio. **Auditoria Conceitos, Normas Técnicas e Procedimentos: teoria e 600 Questões-Estilo ESAF, UNB e OUTROS**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [ S. l.: s.n.], 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos** – São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas. 1990.

MAGALHAES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MILLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e a operacionalização dos métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas. 2001.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: como administradores utilizam informações sobre custos. Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas. 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, Eduardo Silva de. A atividade de auditoria independente: um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis. Rio de Janeiro, 2005. Monografia – Instituto de Economia – Universidade Federal do



Rio de Janeiro. Disponível em:  
[http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie\\_ufrj\\_cvm/Eduardo\\_Silva\\_de\\_Medeiros.pdf](http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf).  
Acesso em 12 abr 09

NEVES, Silvério das. Viceconti, Paulo E.V. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Frase, 2003.

OLIVEIRA, Luiz Martins; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas. 2003.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

PORTARIA nº 932 – Comando do Exército, de 19 de dezembro de 2007. Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial Custos do Exército.

SÁ, A Lopes. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.

SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS (SEF). Portaria nº 04-SEF, de 30 de agosto de 2000. Disponível em: [http://www.9icfex.eb.mil.br/Legislacao/FLPORT/SEF/Port\\_0004\\_00.htm](http://www.9icfex.eb.mil.br/Legislacao/FLPORT/SEF/Port_0004_00.htm). Acesso em: 10 nov 08.

SENADO FEDERAL. Normas para Relatórios de Auditoria. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/normas\\_4\\_relatorio\\_auditoria.asp](http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/normas_4_relatorio_auditoria.asp) > Acesso em 17 de maio de 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Secretaria de Auditoria e Inspeções. **Manual de Auditoria de Desempenho**. 1998, 78 p.

## 7. ANEXOS

**7.1. ANEXO I - SÍNTESE DA ENTREVISTA REALIZADA  
COM AGENTE DA ADMINISTRAÇÃO**

a) Entrevista agente da administração encarregado pelo rateio no sistema gerencial de custos:

Esta entrevista foi realizada em maio de 2009 com um agente da administração encarregado pelo rateio no sistema gerencial de custos. Primeiramente foi informado a ele qual o intuito da entrevista no se colocou à disposição, colaborando com este trabalho. Ele possui o segundo grau completo, porém sem conhecimento específico na área de custos.

A entrevista é de caráter exploratório e não foi usado gravador. As perguntas (P) e respostas (R), previamente, preparadas estão relatadas abaixo:

P: No desempenho de sua função, quais as atividades relacionadas com o controle de custos da unidade gestora?

R: "Mensalmente, faço no sistema de gerenciamento de custos o acompanhamento, a implantação e as alterações dos rateio dos custos, quando necessário."

P: O senhor acompanhou desde o início o processo de a implantação do sistema de custos na sua unidade gestora?

R: "Não, vim transferido de outra unidade, na qual também não participei da implantação."

P: O senhor foi treinado para exercer sua função plenamente?

R: "Não."

P: Quais os cursos e/ou estágios que o senhor realizou dentro e fora da instituição para o desempenho de sua função?

R: "Ainda não tive a oportunidade de participar de curso ou estágio vinculado a minha área de atuação."

P: O senhor considera-se conhecedor de todas as suas atribuições relacionadas ao controle de custos de sua unidade gestora?

R: "Não. Trabalho com informações que são geradas a partir de planilha de levantamento, as quais são de difícil compreensão para quem não possui formação técnica."

P: O senhor considera importante receber treinamento periódico para o desempenho de sua função?

R: "Sim, tendo em vista as implementações efetuadas no sistema gerencial de custos é de fundamental importância a atualização de conhecimentos."

P: O senhor considera que o seu trabalho é plenamente supervisionado?

R: “Sim, o gerente de custos acompanha os trabalhos realizados.”

P: Qual a sua autonomia com relação à detecção do problema e a solicitação de providências para regularização dos dados inconsistentes?

R: “Verificando o problema, este é levado ao gerente de custos o qual irá decidir a forma de solução do mesmo.”

P: Solicito ao senhor que enumere os problemas enfrentados no desempenho de sua atividade.

R: “Falta de conhecimento técnico específico na área de custos e impossibilidade de atuar com dedicação exclusiva a essa atividade.”

Depreende-se da entrevista com este agente da administração que ele exerce uma função para o qual não está qualificado, mas em virtude da existência de um roteiro, previamente estabelecido em manuais, os trabalhos são realizados a contento.

Outro detalhe importante desta entrevista é a sua preocupação constante com a necessidade de receber treinamentos devido às implementações efetuadas no sistema gerencial de custos, ficando o seu trabalho muito limitado a manuais, previamente preparados, pois, caso surjam fatos novos, os quais o gerente de custos não tenha lhe informado, comprometem o trabalho realizado.

#### b) Entrevista com um gerente de custos:

Esta entrevista foi realizada em maio de 2009 com um gerente de custos, responsável em analisar e controlar as informações geradas pelo sistema gerencial de custos. Ele não possui curso específico na área de ciências sociais.

Do entrevistado foram colhidas as seguintes informações:

P: O senhor realizou algum curso, na área de contabilidade?

R: “Não”

P: O senhor sempre realizou atividades administrativas?

R: “Não, dependendo da unidade que estava servindo atuava somente na área operacional.”

P: Com que frequência os agentes da administração que estão envolvidos no sistema gerencial de custos realizam treinamentos e/ou reciclagens?

R: “No início da implantação ocorreram treinamentos específicos na própria unidade, por um agente disseminador do siscustos, porém com as mudanças

periódicas de pessoal e de atividades as informações foram se perdendo e não são repassadas, ficando vinculado aos procedimentos dos manuais.”

P: Qual a importância da atualização para a execução do seu trabalho na instituição?

R: “É imprescindível a atualização, não apenas minha mas de todos os componentes da minha seção, pois o trabalho que executamos requer precisão para espelhar a realidade orçamentária.”

Do exposto acima, ficou claro, mais uma vez, que há uma necessidade urgente a ser satisfeita: a atualização de conhecimentos dos agentes envolvidos na coleta, análise, tomada de providências e solução dos problemas afetos aos controles e rateios dos custos da unidade. Tendo em vista que a formação acadêmica dos agentes envolvidos não ser na área de ciências sociais.